FACULTÉ DE DROIT DE L'UNIVERSITÉ DE BORDEAUX

DU CAUTIONNEMENT PERSONNEL

EN MATIÈRE DE

CONTRIBUTIONS INDIRECTES

SES SOURCES — SON ÉTENDUE — SA RÉGLEMENTATION

THÈSE POUR LE DOCTORAT

SOUTENUE DEVANT LA FACULTÉ DE DROIT DE BORDEAUX

le mercredi 19 mai 1937, à 14 h. 30

PAR

Paul FRÉMONT

CONTROLEUR DES CONTRIBUTIONS INDIRECTES

BORDEAUX

IMPRIMERIE-LIBRAIRIE DELMAS

6, place Saint-Christoly

—

1937

FACULTÉ DE DROIT DE L'UNIVERSITÉ DE BORDEAUX

DU CAUTIONNEMENT PERSONNEL

EN MATIÈRE DE

CONTRIBUTIONS INDIRECTES

SES SOURCES — SON ÉTENDUE — SA RÉGLEMENTATION

THÈSE POUR LE DOCTORAT

SOUTENUE DEVANT LA FACULTÉ DE DROIT DE BORDEAUX

le mercredi 19 mai 1937, à 14 h. 30

PAR

Paul FRÉMONT

CONTROLEUR DES CONTRIBUTIONS INDIRECTES

BORDEAUX

IMPRIMERIE-LIBRAIRIE DELMAS

6, place Saint-Christoly

—

1937

FACULTÉ DE DROIT DE L'UNIVERSITÉ DE BORDEAUX

M. FERRON, ✻, O I., *Doyen honoraire.*

PROFESSEURS HONORAIRES :

MM. SAUVAIRE-JOURDAN, ✻, O I.; LESCURE, O I., ⚷.;
DE BOECK, ✻, O I.; NOAILLES, ✻, O I.; BENZACAR, ✻, O I.

MM. FERRADOU, ✻, O I., *Doyen*, professeur d'*Histoire du droit*, chargé d'un cours de *Pandectes* (Diplôme d'études supérieures).

MARGAT, O I., professeur de *Droit civil*, chargé d'un cours de *Droit international privé* (Licence).

BONNECASE, O I., professeur de *Droit civil*, chargé d'un cours de *Droit maritime* (3e année).

PALMADE, ✻, O A., ⚷, professeur de *Droit commercial.*

VIZIOZ, O I., professeur de *Procédure civile*, chargé d'un cours de *Droit civil comparé* (Diplôme d'études supérieures) et d'un cours de *Procédure civile et voies d'exécution* (Capacité).

BONNARD, ✻, O I., ⚷, *Assesseur du Doyen*, professeur de *Droit administratif*, chargé d'un cours de *Droit constitutionnel comparé* (Diplôme d'études supérieures).

POPLAWSKI, ✻, O I., professeur de *Droit criminel*, chargé d'un cours de *Législation industrielle* et d'un cours de *Droit criminel* (Capacité).

BOYÉ, ✻, O I., ⚷, professeur de *Droit romain.*

MOUNIER, O I., professeur d'*Économie politique*, chargé d'un cours d'*Histoire des doctrines économiques* (Diplôme d'études supérieures).

BIBIÉ, ✻, ⚷, professeur de *Droit international public.*

RÉGLADE, O A., professeur de *Droit constitutionnel et administratif*, chargé d'un cours de *Droit public* (Capacité).

GARRIGOU-LAGRANGE, professeur d'*Economie politique* et *Science financière*, chargé d'un cours de *Législation coloniale* (3e année).

HUBRECHT, O A., professeur d'*Histoire du droit* (Doctorat), chargé d'un cours de *Droit romain* (Licence, 2e année).

LABORDE-LACOSTE, ✻, O I., professeur de *Droit civil*, chargé d'un cours de *Droit civil* (Capacité) et d'un cours d'*Enregistrement.*

BRETHE DE LA GRESSAYE, O A., professeur à la Faculté de droit d'Aix, chargé d'un cours de *Droit commercial* (Licence) et d'un cours de *Droit civil* (Capacité).

DE LOUBADÈRE, agrégé, chargé des cours de *Droit international public* (Licence et doctorat).

BERNARD, chargé de cours (*Droit romain*).

BORDAZ, chargé de cours (*Economie politique*).

M. ARTIGUELONG, O A., *Secrétaire.*
Mme COSTES, O A., *Secrétaire adjointe.*
Mme SOUBIE, *Bibliothécaire.*

COMMISSION DE LA THÈSE

MM. BONNECASE, professeur ..... *Président.*
RÉGLADE, professeur ..... } *Suffragants.*
BORDAZ, chargé de cours ..... }

R. UNIV.
BIBLIOTHEEK
LEIDEN

A LA MEMOIRE

DE

MON FRERE

DU CAUTIONNEMENT PERSONNEL

EN MATIÈRE DE

CONTRIBUTIONS INDIRECTES

SES SOURCES — SON ÉTENDUE — SA RÉGLEMENTATION

INTRODUCTION

« Cogere fidem quam exspectare malunt. »

(SÉNÈQUE, *Benef.*, III, 15.)

« On aime mieux contraindre la bonne foi que de compter sur elle. »

Le droit civil, qui est à la base de toute étude juridique, s'étend aux diverses branches de notre législation. Ses principes et ses institutions sont appliqués dans les domaines les plus variés.

Le droit fiscal ne fait pas exception à cette règle : l'influence du droit civil s'y fait sentir assez fortement, surtout en ce qui concerne le droit du crédit. Comme en la matière l'une des parties, l'Etat, possède une puissance bien supérieure à l'autre, il était sinon logique du moins psychologiquement normal qu'elle s'attribuât parfois, dérogeant ainsi au droit commun, la part du plus fort. C'est ce qui eut lieu dans certains cas, par exemple pour le

privilège. Dans d'autres, au contraire, en particulier pour le cautionnement, on ne constate, ainsi que nous le verrons plus loin, presque aucune différence avec le droit civil. Ce phénomène s'explique par le régime parlementaire de notre pays, qui oblige parfois les représentants du peuple à soutenir les intérêts de leurs électeurs.

Le problème du cautionnement personnel en matière de contributions indirectes, étudié ci-après, possède, telle une figure géométrique, diverses faces : il peut être considéré soit sous l'angle du droit civil, soit sous celui de la législation financière, soit enfin sous celui, un peu spécial, de la comptabilité administrative. Nous aurions pu, en nous plaçant dans un coin de base de cette pyramide triangulaire, examiner la question sous un de ces seuls aspects, par exemple celui du droit civil ou celui de la législation financière. Mais combien il était plus intéressant et tentant de planer depuis le sommet sur le sujet et d'en exposer ainsi une vue d'ensemble ! C'est à cette dernière solution que nous nous sommes arrêté.

Le cautionnement exigé pour le recouvrement des impôts indirects est, dans tous les cas, un cautionnement légal. Le contrat possède tous les caractères qui lui sont attribués en droit civil. Il est consensuel, exprès, unilatéral, gratuit en principe, et découle d'une obligation principale. Il garantit les dettes présentes, les dettes futures et les obligations naturelles (1). Transposé en législation fiscale, il a pour unique source directe le crédit qu'accorde dans certains cas le Trésor pour le paiement des dettes de ses redevables et possède une étendue très vaste. Avant de limiter ce champ d'application par l'indication précise du sujet ici traité, il faut jeter un rapide coup d'œil sur quelques institutions fiscales nécessaires à connaître pour

(1) Pour toutes ces notions, voir les manuels de droit civil.

bien comprendre le problème du cautionnement et de son fondement, le crédit des droits.

Notions générales sur les impôts indirects. — Les impôts indirects proprement dits forment à l'heure actuelle, en France, un système très complexe. Ils sont assis d'après les déclarations des redevables soit à l'origine, soit à la dernière circulation des denrées, selon le degré de concentration de leur production. Ils sont ainsi divisés en impôts de production et impôts de consommation.

Comme dans tout système fiscal, il existe pour ces deux sortes d'impôts un contrôle sévère afin de réprimer la fraude : contrôle à la production et contrôle à la circulation. Théoriquement, les impôts indirects et leur contrôle semblent donc devoir être facilement sériés. Il en est autrement en pratique, où il est parfois difficile de faire la distinction entre impôts de production et impôts de consommation et où les deux sortes de contrôle sont mélangées. Le contrôle à la production ou exercice des redevables consiste essentiellement en une surveillance continue ou intermittente de l'établissement et en la tenue de comptes par les employés. Dans les fabriques, on tient trois comptes : le compte des Matières premières, le compte de la Fabrication et le compte de Magasin. Le dernier de ceux-ci est le seul ouvert dans les entrepôts de négociants. La surveillance à la circulation comporte le contrôle des mouvements de la matière imposable, qui ne doit être transportée qu'avec une expédition appelée titre de mouvement. Il existe deux catégories de titres de mouvement : ceux délivrés après paiement de l'impôt (congés, plaques de bicyclettes, estampilles, poinçons, etc.), et ceux délivrés sans paiement de l'impôt, soit que celui-ci ne soit pas encore exigible (acquit-à-caution), soit qu'il ait été déjà payé (laissez-passer, passavant).

L'impôt indirect peut être perçu à divers stades de la

formation du produit, mais il retombe toujours, par incidence, sur le consommateur.

Il est recouvré en France par une Administration spéciale : celle des Contributions indirectes. Les agents qui la composent peuvent se diviser en administrateurs (directeurs, inspecteurs, contrôleurs principaux, vérificateurs, contrôleurs et commis) et comptables (receveurs principaux, particuliers et buralistes). Les droits sont payés soit au comptant, c'est-à-dire dès le dépôt de la déclaration d'après laquelle ils sont liquidés, soit au constaté, c'est-à-dire après leur constatation sur un registre d'après une déclaration antérieure. Les modes de règlement sont divers : numéraire, chèques bancaires ou postaux, obligations cautionnées, etc.

Limitation du sujet traité. — Le paiement ou l'exigibilité de l'impôt peut être différé au cas de crédit. Le Trésor prend alors certaines garanties et les sûretés exigées par lui sont tantôt réelles (hypothèques, privilèges ou gages), tantôt personnelles (cautionnements). De plus, les comptables brassent parfois de fortes sommes d'argent; à cause de leur responsabilité, la loi exige d'eux certaines sûretés (privilèges, hypothèques et cautionnements).

Parmi toutes ces garanties, une seule, le cautionnement personnel pour le recouvrement des impôts indirects, sera étudiée ici. Sont dès lors laissés en dehors du sujet le cautionnement exigé de certains agents de l'Administration, le cautionnement réel en numéraire et le cautionnement collectif, tel qu'il a été organisé et prévu par la circulaire n° 748 du 30 mai 1908, et qui consiste dans le dépôt soit d'une certaine somme d'argent, soit de rentes ou valeurs. Deux remarques sont cependant à faire au sujet du cautionnement collectif. D'une part, cette sûreté n'est pas admise dans tous les cas (notamment

pour les alcools au-delà d'un stock supérieur au double des sorties de l'année précédente) : un cautionnement personnel est alors nécessaire. D'autre part, une association, l'Association méridionale de cautionnement mutuel, présente comme garantie, à côté d'un certain gage fourni, un contrat de cautionnement solidaire entre tous les associés (2). Enfin, par impôts indirects, il faut entendre ici les seuls impôts indirects *stricto sensu*, à l'exclusion des droits d'octroi, d'enregistrement, de timbre ou de douane. Néanmoins nous y comprendrons aussi la taxe à la production, la taxe sur les affaires et les taxes uniques. Ces taxes sont, en effet, recouvrées en grande partie par l'Administration des Contributions indirectes; l'importance du crédit et du cautionnement y est d'ailleurs minime.

Bibliographie. — Plusieurs auteurs ont déjà traité la question du cautionnement en matière de contributions indirectes, mais toujours en la considérant du point de vue pratique et sans jamais la rattacher au droit civil. Quelques-uns, d'ailleurs, se bornent à reproduire des passages de circulaires en les classant parfois un peu au hasard. Enfin, aucune étude n'englobe à la fois le droit civil et le droit fiscal. C'est pourquoi notre bibliographie sera divisée en :

I. Documentation fiscale;
II. Documentation civile.

Plan. — La division du sujet est, en général, loin d'être parfaite dans les ouvrages fiscaux. Nous avons, pour notre part, essayé d'adopter une classification méthodique de la matière. Notre plan de la réglementation du cautionnement s'inspire fortement de celui adopté dans

(2) Voir Blondeau, p. 68 et 69.

les manuels de droit civil par la plupart des auteurs. Mais, avant d'aborder dans une troisième partie cette réglementation, nous avons tenu à étudier, dans une première partie, les sources du cautionnement avec le problème du crédit des droits, et, dans une deuxième partie, son champ d'application. Notre conclusion comprend quelques vues d'ensemble sur le cautionnement personnel en matière de douanes, d'octroi et d'enregistrement.

PREMIÈRE PARTIE

SOURCE ET UTILITÉ DU CAUTIONNEMENT

LE CREDIT DES DROITS

Les sûretés prévues par la loi en faveur de certains créanciers trouvent leur fondement dans le crédit que consentent certaines personnes à leurs débiteurs.

Il en est de même pour le cautionnement en matière fiscale. Aussi l'étude de cette sûreté personnelle serait-elle incomplète si elle n'était précédée de vues d'ensemble sur les divers crédits accordés par le Trésor pour le recouvrement des impôts indirects

CHAPITRE PREMIER

PRINCIPE DE L'EXIGIBILITE DE L'IMPOT INDIRECT A LA PRODUCTION ET SES EXCEPTIONS

Dès l'apparition de la marchandise imposable, l'impôt devrait être constaté et perçu. Cependant, pour de multiples raisons, dont nous étudierons les plus saillantes dans le chapitre III de cette partie, les droits ne sont pas toujours exigés à la naissance du produit. Il y a alors exception au principe de l'exigibilité de l'impôt, grâce à la concession d'un crédit par le législateur. Ces crédits prennent différentes formes. Plusieurs auteurs adoptent la classification suivante : 1° retard dans la constatation du droit; 2° règlement de l'impôt immédiatement exigible en effets de crédit. Cette divison est erronée, car souvent, dans le crédit d'enlèvement (ex. : crédit mensuel pour vins ou alcools), le droit est constaté au début du crédit pour n'être perçu qu'au terme du délai accordé. Pour MM. Allix et Lecerclé (*Les contributions indirectes*, p. 97), il n'y a véritable crédit des droits que lorsque le redevable, pour se libérer, est dispensé d'un versement immédiat en numéraire. Lorsque l'exigibilité de l'impôt est suspendue, il y a simplement sursis au paiement. Par exemple, pour le crédit d'enlèvement, il n'y a pas crédit, mais simple avantage, en bloquant les paiements, de simplifier les échéances. Ce n'est pas notre manière de voir, car le sursis au paiement de l'impôt est bel et bien un crédit, quel que soit le motif pour lequel il ait

été accordé par l'Etat. Qu'est-ce d'ailleurs, en droit, que le crédit sinon un délai consenti sous une forme ou une autre à un débiteur pour le paiement de sa dette ? La thèse distinctive de M. Allix nous semble donc insoutenable.

Quant à nous, laissant de côté tous ces auteurs, et puisant aux sources mêmes de l'étude des différents crédits accordés par le Trésor pour le paiement des contributions indirectes, nous avons cru pouvoir distinguer nettement : le crédit d'exigibilité de l'impôt, dans tous les cas où le législateur suspend l'exigibilité des droits dus, et le crédit de liquidation ou de paiement de l'impôt, dans ceux où il concède des délais de paiement, soit par la suspension momentanée du paiement du droit, soit par la possibilité pour le redevable de se libérer au moyen d'effets de crédit. La première catégorie comprend l'entrepôt et son corrollaire, l'acquit-à-caution. La seconde concerne les crédits d'enlèvement d'une part, les obligations cautionnées ou d'admission temporaire d'autre part. Les crédits d'enlèvement sont tantôt des crédits de liquidation, tantôt des crédits de paiement (voir p. 21). Bien entendu, un même redevable peut profiter de plusieurs crédits. L'étude de ces crédits dans leurs grandes lignes fera l'objet du chapitre II, le chapitre III étant réservé à l'énumération des sûretés prises par l'Etat pour garantir efficacement le crédit accordé et à l'utilité du crédit des droits.

Mais, avant d'aborder ces problèmes, nous voudrions, par deux exemples, montrer le mécanisme de ces divers crédits dans le système fiscal actuel.

Premier exemple : *Le vin.* — Le fabricant, ou vigneron produisant le vin, le détient un certain temps chez lui sans que l'impôt ait été payé, profitant ainsi d'un crédit d'entrepôt. La boisson est souvent vendue à un entrepo-

sitaire ou marchand en gros, qui la reçoit en suspension du paiement du droit grâce à l'acquit-à-caution. Le produit qui a séjourné dans son chai sans que l'impôt soit payé, grâce à un deuxième crédit d'entrepôt, est enfin vendu à un simple particulier ou consommateur. Le droit devient alors exigible à la sortie du chai, mais le crédit d'exigibilité peut faire place à divers crédits de liquidation ou de paiement de l'impôt. Le négociant peut expédier sa boisson et profiter successivement d'un crédit décadaire et d'un crédit d'enlèvement. Enfin, au moment du règlement, il peut souscrire une obligation cautionnée payable en espèces plusieurs mois après seulement.

Deuxième exemple : *Le sucre*. — Le producteur conserve le sucre dans sa fabrique ou sucrerie, durant une certaine période, grâce au crédit d'entrepôt et le dirige ensuite sur une raffinerie en profitant d'un crédit d'enlèvement, au bout duquel il pourra régler l'impôt en souscrivant une obligation cautionnée. Enfin, le raffineur peut profiter du système d'admission temporaire.

L'étude de ces deux exemples fait voir que le crédit est largement accordé par l'Etat aux contribuables.

CHAPITRE II

ETUDE DES DIVERS CAS DE CREDIT

Cette étude peut se diviser en deux sections : I. *Le crédit d'exigibilité de l'impôt*, qui comprend lui-même deux paragraphes : 1° *L'entrepôt;* 2° *L'acquit-à-caution.* — II. *Les crédits de liquidation et de paiement*, qui se subdivisent en deux paragraphes : 1° *Le crédit d'enlèvement;* 2° *Les obligations cautionnées et d'admission temporaire.*

Section première.

Crédit d'exigibilité de l'impôt.

§ 1. — L'entrepôt.

Le crédit d'entrepôt, appelé encore crédit à domicile, permet à l'entrepositaire la détention, en suspension du paiement des droits, de marchandises imposables fabriquées par lui ou reçues d'un autre établissement. Le crédit cesse au moment de l'expédition de la marchandise, soit par le paiement de l'impôt, soit par l'obtention d'un nouveau crédit (crédit d'enlèvement, par exemple).

Il existe en droit fiscal trois sortes d'entrepôts : réels, fictifs et spéciaux (voir Allix, *Traité de législation financière*, p. 869). En matière de contributions indirectes, les entrepôts fictifs sont de beaucoup les plus importants, le service se contentant de l'ouverture et de la tenue d'un compte sur un registre appelé portatif, d'interventions à délais irréguliers chez le redevable, et de surveillance

à la circulation des marchandises entrant ou sortant de l'entrepôt. Les entrepôts réels n'existent que pour les sucres, mélasses et glucoses dans certaines villes (L. 23 janv. 1903) et pour les boissons à Paris [1].

Le montant du stock théorique multiplié par les droits non encore perçus représente le crédit accordé. Ce stock peut être connu à un moment quelconque d'après les écritures tenues. C'est le « doit rester » ou différence entre les entrées et les sorties chez les négociants, entre les quantités fabriquées, appréciées le plus souvent d'après les déclarations, et les sorties chez les industriels. L'inventaire effectué à ce moment donne les restes effectifs dans l'entrepôt, et la comparaison de ceux-ci avec le « doit rester » fait connaître les manquants apparus depuis la précédente balance. Ces manquants résultent théoriquement de sorties effectuées sans paiement des droits. Mais certaines opérations sont permises sur les marchandises détenues en entrepôt, telles que coupages, nettoyages, triages, soutirages, etc., et des manquants ou pertes irrégulières peuvent ainsi apparaître sans être l'objet d'aucune fraude ni d'aucune faute de la part du négociant ou industriel. C'est pourquoi la loi accorde, d'après le stock moyen, le bénéfice d'un pourcentage de manquants non imposables qu'il faut déduire des manquants constatés. Sur cette différence, qui constitue les manquants imposables et qui peut, en pratique, atteindre la presque totalité du stock lorsque l'entrepositaire est fraudeur professionnel, l'impôt doit être payé immédiatement par le redevable ou sa caution.

Lorsque l'entrepôt de boissons ou magasin de gros com-

---

(1) Bercy et quai Saint-Bernard : en effet, la loi du 28 juin 1833, art. 9, donnait aux communes le droit de demander la suppression des entrepôts à domicile pour boissons et de créer à la place un entrepôt réel géré par elle. En fait, Paris est la seule ville ayant profité de cette disposition de loi.

munique avec un magasin de détail [2], tous les manquants constatés sont imposables.

Il se peut qu'au lieu de manquants, il soit trouvé à l'inventaire un excédent. Cette situation est normale dans les fabriques, où la prise en charge des produits imposés n'est que le rendement minimum des matières premières employées. Elle implique, au contraire, des entrées frauduleuses chez le simple entrepositaire, et est alors suivie de la conclusion d'un procès-verbal.

La faculté d'entrepôt, qui est une institution douanière, fut d'abord étendue aux marchandises taxables introduites dans les villes à octroi (L. 27 frimaire an VIII, art. 22), puis aux boissons (art. 79 ord. 9 déc. 1814). A l'heure actuelle, toute une série de redevables en profitent (voir leur étude à propos du cautionnement).

D'après M. Allix, elle est accordée tantôt implicitement (impôt exigible à la sortie des fabriques, et non à la production même, ex. sucre), tantôt explicitement (lorsque l'impôt aurait dû être payé à l'entrée, ex. vins). A notre avis, toutes les facultés d'entrepôt sont accordées explicitement. En effet, l'entrepositaire est toujours soumis aux mêmes formalités, notamment à souscrire une déclaration d'existence et à payer une licence.

§ 2. — L'acquit-à-caution.

L'acquit, avons-nous dit en classant les divers crédits, est le complément de l'entrepôt. En effet, dès l'instant où il peut y avoir détention de marchandises en suspension des droits par d'autres personnes que les fabricants ou producteurs, il faut, afin de sauvegarder les intérêts du

---

(2) Décisions ministérielles des 22 février 1901 et 30 décembre 1901, circulaire n° 436 du 5 mars 1901 et 477 du 15 janvier 1902, dérogeant à l'article 7 de la loi du 19 juillet 1880.

Trésor, assurer le transport de ces denrées en franchise. L'acquit-à-caution, seul titre de mouvement permettant la reconnaissance possible du produit au lieu d'arrivée, est alors indispensable. C'est un instrument de transfert du crédit des droits. Le rôle de l'acquit fut étendu plus tard à d'autres cas chaque fois que le Trésor avait intérêt à suivre de près le transport d'une denrée. Il n'en est pas moins vrai qu'il ne faut pas oublier l'origine première de cette pièce de Régie pour la bien classer dans un chapitre concernant l'étude du crédit des droits. C'est malheureusement ce qu'ont fait la plupart des auteurs, qui ne rattachent pas assez fortement l'acquit à l'entrepôt.

L'acquit-à-caution est un contrat par lequel une personne appelée redevable s'engage envers une autre, l'Etat, à transporter des marchandises dans les conditions édictées par l'acte, et à les représenter au lieu d'arrivée, sous peine de payer une amende de montant variable. Ce contribuable, dont l'engagement est obligatoire dans tous les cas prévus par la loi, doit fournir une sûreté, soit en consignant les droits par le dépôt d'une certaine somme d'argent, soit en présentant une caution, ce dernier cas étant de beaucoup le plus fréquent. L'acte est passé à la recette buraliste dans la circonscription de laquelle le redevable possède son établissement. En fait, il est imprimé à la souche d'un registre, et le receveur buraliste, après avoir comblé les vides laissés dans l'impression, le fait signer par le redevable et la caution : l'article 1326 du Code civil n'est donc pas ici respecté (voir cette étude, p. 93 à 99).

Cette façon de procéder causait de fréquents dérangements au contribuable et à la caution, qui devaient venir en personne auprès du comptable de la Régie à chaque levée de titres de mouvement. Aussi, depuis fort longtemps, l'Administration autorisa-t-elle le redevable à faire présenter une demande d'acquit écrite et signée, appelée

soumission, et la caution à signer cette demande ou même à s'engager à l'avance pour une certaine période (voir p. 86 cette étude plus détaillée).

Les registres d'acquits sont divers; il n'en existe cependant pas un par sorte de produits (3). Un certificat de souscription ou ampliation est remis au contribuable et doit accompagner la marchandise à destination.

Les produits qui doivent circuler avec ce titre de mouvement sont nombreux. Ce sont, d'abord, toutes les denrées imposables (sauf les bières, vinaigres, huiles végétales et animales, ouvrages de platine, d'or ou d'argent poinçonnés), auxquelles il faut ajouter les cartes à jouer et les eaux minérales dans certains cas, et les sucres, jus, sirops et sels circulant en dehors d'un certain rayon autour des fabriques. Sont, de plus, soumises à cette formalité les marchandises pouvant servir à la production d'objets monopolisés (phosphore, bois d'allumettes, etc.), les succédanés de certains produits imposés (saccharine), les matières premières pour le travail desquelles une prime est accordée (cocons étrangers), et les appareils produisant des denrées fortement taxées (alambics, etc.).

La marchandise, en conformité avec les énonciations de l'acquit, doit être transportée dans les délais et au lieu de destination prévus par ce titre de mouvement. Toutefois, l'acquit peut être échangé en cours de transport (4) sur soumission écrite signée de l'expéditeur, du transporteur ou du destinataire et de leur caution, les signatures étant certifiées par le chef local de service ou même le receveur buraliste de la résidence du soumissionnaire (5).

---

(3) Les plus courants sont le 2 A pour les vins, le 2 C et le 2 B pour les alcools, les 9 et 9 A pour les sucres et mélasses, le 2 A *bis* pour les vins vinés, etc.

(4) Circulaire n° 44 du 4 mai 1813.

(5) Note autographiée n° 641 du 10 novembre 1911.

Le lieu de destination de la marchandise peut ainsi être changé plusieurs fois.

Nous n'insisterons pas sur les cas d'escroquerie et d'abus de confiance, ces problèmes n'intéressant pas la caution, pénalement irresponsable, et nous nous bornerons à signaler ici les creux de route accordés sous certaines conditions, les envois signalés par bulletins, les duplicata, et la reconnaissance possible, par les agents du Trésor, des produits au lieu d'arrivée.

Si l'acquit-à-caution déposé par le destinataire à la recette buraliste est déchargé par le service après prise en charge, acquittement des droits ou justification d'exportation, la responsabilité de l'expéditeur et de sa caution prend fin. Mais la décharge du titre de Régie peut être refusée, notamment dans le cas de défaut de visa, ou dans celui de marchandises non représentées ou non conformes. L'Administration peut alors poursuivre civilement pour non-décharge d'acquit le soumissionnaire et la caution, et leur réclamer les droits exigibles. Dans certaines circonstances, la non-décharge entraîne la rédaction d'un procès-verbal (ex. : transport de saccharine, de phosphore, d'alambic). Il en est de même dans le cas de non-applicabilité du titre.

La responsabilité est alors pénale, et l'expéditeur, le transporteur ou le destinataire, peut seulement être poursuivi, à l'exclusion de la caution, la condamnation ne pouvant être prononcée que contre l'auteur direct de l'infraction.

Si, comme dans le cas de déplacement d'alambic, les produits transportés ne sont pas imposables et que, par conséquent, aucune poursuite civile ne puisse être intentée pour non-décharge, l'on se demande vainement quelle utilité présente la caution. Certains auteurs (Hourcade, par exemple) prétendent qu'elle certifie l'identité de l'expéditeur. A notre avis, elle n'offre même pas cet avantage,

car un fraudeur trouve toujours une personne de mauvaise volonté pour le cautionner en cette circonstance.

Lorsque l'acquit n'est pas déchargé, la responsabilité civile du soumissionnaire et de la caution peut s'éteindre par prescription six mois (quarante jours pour les acquits recommandés) après l'expiration du délai de transport (voir p. 121).

Ce bref exposé donne un aperçu de la complexité de la législation en matière d'acquits.

Section II.

Crédit de liquidation ou de paiement de l'impôt.

§ 1. — Le crédit d'enlèvement.

Pris dans son sens courant, ce terme comprend tous les crédits accordés pour le recouvrement des droits sur les produits sortis des fabriques ou entrepôts pour une destination comportant le paiement de l'impôt. Mais il possède, d'après nous, à côté de ce sens large, une signification plus étroite. Pour justifier cette distinction, il suffit d'examiner les divers fondements de ce crédit. La sortie ou transport du produit est bien la cause commune à tous les crédits d'enlèvement; mais, dans les paiements par chèques ou en compte avec le Trésor et les dépôts de registres, cette cause initiale est renforcée par d'autres causes : mode de paiement spécial ou particularité dans la levée du titre de mouvement. *A contrario*, dans les autres cas, cette cause est unique; c'est pourquoi, à notre avis, ces derniers cas doivent être groupés sous la dénomination : crédits d'enlèvement *stricto sensu*.

Nous étudierons donc successivement le crédit d'enlèvement *stricto sensu*, le paiement par chèques, le dépôt de registres, et le paiement en compte avec le Trésor.

A. — Crédit d'enlèvement « stricto sensu ».

Apparu pour les sucres dès 1852, ce crédit ne fut appliqué à certains autres produits par le législateur qu'après la guerre de 1914.

D'une durée décadaire ou mensuelle, il est tantôt un crédit de liquidation (ex. : succédanés du café), tantôt un crédit de paiement de l'impôt (ex. : vins et alcools, sucres). Dans le premier cas, les droits exigibles sur les marchandises expédiées pendant la durée du crédit sont seulement constatés sur les registres du service à la fin du délai accordé : l'impôt ainsi liquidé doit être aussitôt recouvré. Dans le second cas, les agents constatent les droits dus sur les denrées enlevées, soit durant le crédit (ex. : journellement, pour les sucres), soit au début du crédit (ex. : vins et alcools) : le paiement de l'impôt ne devant s'effectuer qu'à l'expiration du délai consenti.

Dans tous les cas, si le redevable ne paie pas au moment voulu, le crédit lui est retiré après une tolérance de fait de quelques jours.

Sauf au cas où la caution ne s'engage que pour une certaine somme, le montant du crédit accordé est illimité. Il existe cependant à cette règle une exception importante : le crédit mensuel en matière de vins et alcools ne peut pas dépasser le double des restes en magasin (L. 25 juin 1920, art. 87) [6]. Un tiers du stock seulement peut donc être expédié avec le crédit d'enlèvement. Un compte spécial est tenu à cet effet par le receveur buraliste ou le chef de service. Il est à noter que ce crédit fait suite, dans la plupart des cas, à un autre (dépôt de registres, paiement par chèques, etc.).

Le crédit, en matière de sucres, offre aussi certaines

---

(6) Circulaire n° 1158 du 10 juillet 1920.

particularités, mais surtout au point de vue de sa garantie. Pour cette raison, nous l'étudierons à propos de l'étendue du cautionnement.

B. — Paiement par chèques.

Afin de faciliter l'emploi du chèque, un crédit décadaire est accordé à certains redevables payant leurs impôts à l'aide de ces effets de commerce (7). Ce crédit de liquidation, consenti d'abord pour les chèques bancaires, puis pour les chèques postaux (8), est autorisé par le receveur particulier, mais ne peut être révoqué que par le directeur.

Il a pris, à l'heure actuelle, une grande extension.

C. — Dépôt de registres.

L'impôt dû sur les boissons est recouvré, dans la plupart des cas, à la délivrance du titre de mouvement, et les registres de congés doivent être en la possession des agents de la Régie qui délivrent les expéditions. Ce dernier principe subit en 1888 (9) une première dérogation. Certains redevables pouvaient se délivrer eux-mêmes des expéditions pour de petites quantités, en possédant des registres créés spécialement (2 AA, 2 BB, 2 CC et 2 DD). Le système fut étendu à toutes les quantités expédiées (10), et des numéros *bis* furent imprimés à cet effet. Cependant le négociant devait subir à la recette buraliste l'exécution de certaines formalités (arrachage de l'ampliation, signature du receveur, etc.); celles-ci furent supprimées pour les vins en 1901 (11), et pour toutes les boissons en 1911 (12).

---

(7) Note de service n° 177 du 8 janvier 1921.
(8) Circulaire n° 176 du 28 juillet 1925.
(9) Circulaire n° 525 du 11 août 1888.
(10) Circulaire n° 616 du 21 janvier 1891.
(11) Circulaire n° 444 du 18 avril.
(12) Circulaire n° 901 du 9 mai.

De nouveaux registres furent alors mis en circulation (1er MG, 1er N, 4 BB, 4 CC et 4 EE).

Actuellement, ce crédit de liquidation est donc illimité quant à son montant, et la seule précaution prise par le Trésor, en dehors de la garantie à fournir, est de timbrer l'ampliation des cachets de la recette buraliste et du négociant, afin de parer à la fois au vol et à la fraude. De plus, les registres sont vérifiés par le receveur buraliste, sous le contrôle des chefs locaux de service.

Le crédit est autorisé par le contrôleur principal pour le vin et l'acide carbonique liquide, par le directeur pour l'alcool.

D'autres registres peuvent être mis à la disposition des redevables, mais, aucun droit n'étant à garantir, aucune sûreté n'est exigée que le paiement anticipé de la valeur des timbres (ex. : registre de laissez-passer n° 3, registre de déclaration n° 17).

D. — Paiement en compte avec le Trésor.

Le paiement en compte avec un créancier suppose toujours un certain crédit accordé. Il en est de même en matière fiscale, où ce mode de libération de l'impôt indirect est fort peu employé. Il n'existe, d'ailleurs, plus aucun cas de cautionnement en la matière depuis 1936.

§ 2. — Les obligations cautionnées et d'admission temporaire.

Certains redevables peuvent reporter dans le temps l'acquittement des droits dus en souscrivant des effets de crédit. En matière de contributions indirectes, il existe deux sortes d'effets : l'obligation cautionnée et l'obligation d'admission temporaire. Ces crédits sont autorisés par le receveur principal avec contrôle du directeur départemental.

Leur étude ayant fait souvent l'objet de nombreux et minutieux commentaires, nous nous bornerons à indiquer ici les règles essentielles indispensables pour bien comprendre le problème de leur garantie.

A. — L'obligation cautionnée.

Créée sous la Ferme générale en matière douanière (L. 17 juill. 1791 pour sucres, cafés, cacaos et indigos), l'obligation cautionnée reçoit sa première application pour les impôts indirects en matière de bières (L. 5 ventôse an XII). Son domaine, largement étendu en 1875, est actuellement très vaste (voir p. 52).

1° *Conditions de souscription.* — Souscrites dans la limite de la somme fixée par le receveur principal et approuvée par le directeur au début de chaque trimestre, les obligations d'un minimum de 300 francs l'une sont, en général, à quatre mois d'échéance. Pour les sucres bruts destinés aux raffineries, elles peuvent être à un mois seulement.

Outre le montant de l'obligation, le souscripteur s'engage à payer un intérêt de crédit. Celui-ci est souvent appelé à tort intérêt de retard, ce qui ne permet pas alors de le distinguer de l'intérêt moratoire, dû au cas de non-paiement à l'échéance. Cet intérêt de crédit, qui varie fréquemment, est actuellement de 3 % [13]. De plus, le souscripteur doit payer une remise spéciale (1/3 de franc %), dont profitent le Trésor et les comptables intéressés, et qui a pour but de couvrir les risques de non-paiement.

2° *Conditions de forme.* — Extraite d'un registre n° 147 A (voir sa contexture, p. 149), l'obligation est signée du redevable en présence d'agents du service, et

(13) Circulaire n° 696 du 3 août 1936.

cette signature est certifiée sur un volant par deux employés de la Régie (voir p. 149, ces formalités étant aussi obligatoires pour la caution).

La caution qui s'engage au dos de l'imprimé doit rédiger l'acte elle-même (en effet, un renvoi indique que « la caution mettra ses nom, prénoms et qualités »); l'article 1326 du Code civil est donc ici respecté (voir l'application de cet article en matière de cautionnement p. 93). L'obligation est passible du droit de timbre proportionnel des effets de commerce (14).

3° *Formalités de transmission.* — L'obligation est souvent donnée en recouvrement par le receveur principal au receveur particulier, lequel ne doit pas dépasser, sous peine de responsabilité pécuniaire, la somme maxima prescrite par le receveur principal, et représentée par l'ensemble des traites émises non apurées.

L'obligation versée au receveur principal est endossée en faveur du caissier central du Trésor, qui l'envoie quinze jours avant l'échéance, au trésorier-payeur général du département dans lequel elle a été souscrite.

4° *Paiement des obligations.* — Si l'obligation n'est pas acquittée à l'échéance, elle est aussitôt protestée (15) au débiteur principal et à la caution et présentée au receveur principal, qui en rembourse le montant. Le souscripteur et sa caution sont ensuite poursuivis par l'Administration des Contributions indirectes. Si le débiteur tombe en faillite avant l'échéance, la déchéance du terme permet la dénonciation d'une contrainte au syndic et une saisie-arrêt entre ses mains, mais la déchéance n'atteint pas la caution (Cass., 3 juill. 1890, voir l'extinction du cautionnement).

---

(14) Circulaire n° 202 du 11 mars 1839.
(15) Lettre commune n° 784 du 1er avril 1848.

Bien que l'obligation cautionnée soit un effet de commerce, sa souscription n'entraîne pas novation de la dette, qui garde toujours son caractère fiscal [16].

B. — L'obligation d'admission temporaire.

Instituée par le législation douanière le 5 juillet 1836, l'obligation d'admission temporaire apparaît le 7 mai 1864, pour les sucres, en matière d'impôts indirects. Cet effet de crédit permet au redevable de recevoir, en suspension du paiement des droits, des produits imposables, qu'il destine après transformation à l'exportation ou à la mise en entrepôt.

1° *Conditions de souscription et de forme.* — L'obligation d'admission temporaire à deux mois de terme est soumise à un intérêt de crédit de 5 %, au cas de règlement en espèces seulement, et au paiement d'une remise. Celle souscrite pour les sucres bruts destinés aux raffineries ou établissements assimilés est à deux mois d'échéance avec un mois sans intérêt [17], ceci afin de mettre les raffineurs dans la situation où ils se trouveraient si les droits étaient exigibles à la sortie des sucres.

Extrait d'un registre n° 251 Douanes, et n° 583 Contributions indirectes (voir contexture p. 150), l'effet est passible d'un droit fixe de 3 francs (D. codification des Douanes 28 déc. 1926, art. 234) [18].

2° *Formalités de transmission.* — L'obligation d'admission temporaire souscrite entre les mains du receveur particulier est envoyée par celui-ci au receveur principal, qui l'inscrit sur un registre spécial (n° 4 AT), dont il envoie

---

(16) Cass., 16 févr. 1876, D., 76-1-163; S., 77.1.129. Voir Trescaze, *Cours du contentieux des Contributions indirectes*, t. I, p. 445, et thèse de Blondeau, p. 70.

(17) Circulaire n° 575 du 18 août 1904.

(18) Cf. page 131, note 3.

l'ampliation comme accusé de réception. Elle ne peut pas être, en effet, prise en recette, car elle ne fait pas toujours l'objet d'un paiement à l'échéance comme l'obligation cautionnée. La remise, seule, payable dans tous les cas, est prise en recette.

3° *Apurement des obligations.* — Au terme arrivé, l'obligation peut être éteinte soit par la présentation de certificats d'exportation ou d'entrée en entrepôt d'une quantité équivalente de marchandises, soit par le paiement des droits. Si l'engagement n'est pas apuré à l'échéance, le receveur principal, après un délai moral d'une dizaine de jours, délivre contrainte au principal obligé et à la caution (19). Le bénéficiaire de l'effet n'est pas toujours le même que le souscripteur, car les obligations peuvent être endossées, le système d'admission temporaire fonctionnant non à l'identique, mais à l'équivalent. Il est à remarquer que, malgré la différence des deux sortes d'effets de crédit, obligations cautionnées et d'admission temporaires, celles-ci ont des traits communs, notamment en ce qui a trait à l'intérêt moratoire, à la garantie présentée et à la responsabilité des comptables.

Il existe un régime spécial d'admission temporaire pour les alcools introduits dans Paris servant à la transformation des eaux-de-vie ou esprits en spiritueux composés. Afin d'éviter une répétition d'impôt pour les boissons expédiées en province et de pouvoir allouer une déduction pour déchets aux liquoristes parisiens, l'article 10 de la loi du 16 décembre 1897 prévoit des engagements cautionnés (acquits spéciaux ou soumissions) à échéance de trois mois, qui doivent être apurés par la mise en entrepôt réel ou le paiement des droits par suite de livraison à la consommation soit à Paris, soit en province.

Citons enfin pour mémoire le système d'admission tem-

---

(19) Circulaire n° 270 du 22 mars 1898.

poraire qui existait en matière de taxe sur le chiffre d'affres pour les importations de produits exempts de droits de douane et de taxes intérieures (art. 35, al. 4 D. codification 27 déc. 1934). Ce régime a été abrogé par l'article 6, dernier alinéa, de la loi de finances du 31 décembre 1936.

CHAPITRE III

ENUMERATION DES DIVERSES GARANTIES PRISES PAR LE TRESOR A L'OCCASION DU CREDIT DES DROITS. RAISON D'ETRE ET UTILITE DE CE DERNIER

Section première.

Aperçu des garanties prises par le Trésor en matière de crédit des droits.

Le législateur, en accordant à certains redevables le crédit des droits, a eu la précaution de prémunir l'Etat contre tout danger de fraude ou d'insolvabilité. Ces garanties prises par le Trésor sont autant de formalités pour le contribuable.

Pour parer aux inconvénients possibles du crédit d'exigibilité, la loi a prévu pour les entrepositaires la surveillance des fabriques ou magasins par les agents de la Régie, un contrôle sévère à la circulation, la tenue de comptes, la présentation d'une caution et des sûretés réelles, telles que gage sur les marchandises entreposées et privilège pour le recouvrement des droits. Les mesures prises pour l'acquit-à-caution sont moins nombreuses; elles comprennent simplement le cautionnement obligatoire du soumissionnaire et le contrôle du transport des denrées. Quant aux crédits de liquidation ou de paiement, le recouvrement des sommes dues est garanti par la con-

clusion d'un acte de cautionnement et par plusieurs sûretés, telles que gage, hypothèque ou privilège.

La formalité du cautionnement est donc ainsi rattachée fortement à l'obtention du crédit des droits. C'est ce qu'ont vu seulement quelques auteurs (1). A quelques rares exceptions près, le principe suivant pourrait être énoncé : « Pas de crédit de l'impôt sans cautionnement préalable. »

C'est le motif pour lequel la raison d'être et l'utilité du cautionnement et du crédit des droits se confondent intimement. Aussi inscrirons-nous la section suivante sous cette rubrique :

Section II.

Raison d'être et utilité du crédit des droits et, par conséquent, du cautionnement.

Le crédit accordé en matière de contributions indirectes puise son fondement dans la nature même du système actuel du recouvrement de ces impôts. Ceux-ci sont généralement réclamés aux producteurs et aux négociants. Or, ces industriels et commerçants ne sont, dans l'esprit du législateur, que de simples collecteurs d'impôt, la charge de ce dernier devant retomber par incidence sur le consommateur. Etant donné qu'ils ne sont remboursés du paiement de l'impôt que plus tard, il était donc souvent nécessaire de leur octroyer un certain crédit.

C'est ce qui fut fait d'abord pour les droits de douane, seuls impôts réclamés aux intermédiaires à l'origine, à partir du 17 juillet 1791 (sucres et cafés coloniaux), et pour les impôts indirects avec la création de taxes à la production (L. 5 ventôse an XII, paiement par effets de

(1) Voir Blondeau, introduction, p. VII, « Les garanties sont le corollaire du crédit ».

crédit du droit sur les bières). A l'heure actuelle, le crédit est largement appliqué pour le recouvrement des impôts indirects. Il offre, à vrai dire, ainsi que sa garantie ordinaire, le cautionnement, de nombreux avantages tant au point de vue commercial qu'au point de vue fiscal.

§ 1. — Avantages fiscaux.

Le crédit sert à mieux appliquer trois des célèbres règles édictées par Adam Smith : la règle de justice, la règle d'économie et la règle de commodité.

1° *Règle de justice.* — Il met certains redevables sur le même pied d'égalité et évite la fraude dans une certaine mesure.

2° *Règle d'économie.* — Il est parfois accordé afin de faciliter les paiements en bloquant ensemble certaines sommes dues (ex. : crédits d'enlèvement); par là il simplifie souvent la tâche du service, permettant ainsi une réduction parfois appréciable du nombre des agents.

Il en est de même lorsque, grâce à lui, la marchandise peut n'être imposée qu'au moment où elle est concentrée dans un petit nombre d'endroits (ex. : vins et alcools), alors que la production est très disséminée.

3° *Règle de commodité.* — Le crédit facilite le rôle des redevables, véritables collecteurs d'impôt. Il permet la transformation de certains produits en marchandises non imposables sans remboursement de droits (ex. : alcools dénaturés).

Tous les avantages commerciaux ci-dessous étudiés sont d'ailleurs, en réalité, une application de cette dernière règle d'Adam Smith.

§ 2. — Avantages commerciaux.

D'une façon générale, les crédits accordés facilitent tous le commerce et permettent au redevable de ne pas fournir

de garanties personnelles, cette condition n'étant exigée que de la caution.

1° *Le crédit d'entrepôt, avec son corollaire, l'acquit*, supprime pour l'intermédiaire les paiements anticipés d'impôts ou avances de sommes improductives et rend possible le commerce en gros de produits fortement imposés (ex. : l'alcool). Il permet le non-paiement à l'avance de droits sur des marchandises exonérées d'impôt par la suite (ex. : exportation ou mélange). Enfin, il restreint le rôle de l'entrepôt réel, ce dernier offrant de multiples inconvénients.

2° *Le crédit d'enlèvement* crée pour le négociant des facilités de paiement en bloquant les échéances, supprime les dérangements fréquents (ex. : dépôt de registres) et permet la vente à crédit, le prix de l'impôt étant incorporé dans le prix de vente (ex. : crédits d'enlèvement mensuels pour vins et alcools).

3° *Les obligations cautionnées ou d'admission temporaire* facilitent les ventes à échéances assez longues et les approvisionnements importants d'après les cours d'achat.

Les redevables avantagés par ces divers crédits comprennent les fabricants et les entrepositaires de marchandises taxées non imposables à la production même.

En résumé, l'utilité tant commerciale que fiscale offerte par les crédits est tellement capitale qu'on ne saurait concevoir une suppression de celui-ci sans un bouleversement profond de la législation fiscale, modifiant l'assiette et le recouvrement des impôts indirects. C'est dire toute l'importance de leur principale garantie, le cautionnement, dont nous allons maintenant mesurer l'étendue.

DEUXIÈME PARTIE

ÉTENDUE DU CAUTIONNEMENT

En principe, le cautionnement est exigé dans tous les cas où l'Administration accorde le crédit des droits. Il suffit donc de reprendre les divers cas de crédit en les étudiant du point de vue de la garantie.

CHAPITRE PREMIER

L'ENTREPOT

En principe, quiconque veut bénéficier du crédit à domicile doit être cautionné. Cette règle subit néanmoins d'assez nombreuses exceptions, d'où la classification adoptée par nous dans les quatre sections suivantes :

1° Redevables tenus obligatoirement à la présentation d'une caution;

2° Redevables soumis au cautionnement en certains cas seulement;

3° Redevables pouvant être dispensés de cautionnement par l'Administration, s'ils offrent une surface suffisante;

4° Redevables dispensés de cautionnement.

Bien des auteurs ont énuméré les entrepositaires soumis à la formalité du cautionnement, mais le même défaut apparaît dans tous les ouvrages : l'énumération est fastidieuse, car elle prend toujours la forme d'une liste de hasard, et l'on se demande vainement pourquoi tel redevable y est inscrit avant tel autre. Une autre critique peut aussi leur être adressée : ils sont la plupart du temps incomplets. Nous avons essayé de remédier à ces défauts, notamment au premier d'entre eux, en sériant les cas à l'intérieur des quatre grandes divisions sus-indiquées d'après les diverses sortes d'entrepositaires. Ces derniers, en effet, sont tous des détenteurs de denrées imposables; mais certains se contentent de ce titre, ce sont les intermédiaires du commerce; d'autres, au contraire, y joignent

soit celui de producteur de la marchandise détenue, soit celui d'industriel employant le produit soumis aux droits. De même, à l'intérieur de ces trois subdivisions, nous avons groupé les marchandises imposables sous trois dénominations distinctes : « vins et dérivés », « alcools et dérivés », et « autres matières imposables ».

Section première.

Producteurs ou intermédiaires tenus obligatoirement à la présentation d'une caution.

§ 1. — Producteurs de produits imposables.

A. — Vins et dérivés.

1° *Propriétaires récoltants s'expédiant* à eux-mêmes leurs boissons en dehors du rayon de franchises au-delà des limites du laissez-passer. Ils sont soumis à toutes les obligations du marchand en gros, par suite au cautionnement, sauf la licence (1).

2° *Fabricants de boissons de raisins secs* (2). L'engagement souscrit par la caution doit stipuler expressément que la garantie s'étend à toutes les taxes : droit spécial de fabrication et taxes générales et locales.

3° *Fabricants de moût concentré.*

4° *Récoltants préparant des vins doux naturels.*

B. — Alcools et dérivés.

1° *Bouilleurs et distillateurs de profession* (art. 6 L. 2 août 1872) (3). — La sûreté accordée s'étend aux droits

(1) Circulaire n° 456 du 30 juillet 1901.
(2) Circulaire n° 597 du 31 juillet 1890.
(3) Circulaire n° 557 du 19 avril 1889.

généraux et locaux susceptibles d'être constatés à leur charge.

2° *Distillateurs de bois ou producteurs d'alcool méthylique* (4). — Ils sont soumis à toutes les obligations des distillateurs de profession, notamment à la présentation d'une caution.

3° *Fabricants d'essence d'absinthe et produits assimilés* (art. 1er D. 12 déc. 1907). — La caution doit s'engager au paiement du quintuple du droit fraudé ou compromis qui pourrait devenir exigible par application de l'article 18 de la loi du 30 janvier 1907.

4° *Fabricants de produits médicamenteux*, lorsqu'ils jouissent du crédit d'entrepôt, c'est-à-dire lorsque les droits ne sont pas payés à la fabrication.

5° *Producteurs d'éthers à bas degré*, quand ils se placent sous le régime de l'entrepôt, ce qui, en fait, arrive dans la presque totalité des cas.

C. — Autres matières imposables.

1° *Fabricants de cartes à jouer* (art. 23 L. 29 déc. 1895). — La caution s'engage à payer les droits de toute nature dont ces entrepositaires peuvent être responsables.

2° *Fabricants de chicorée et autres succédanés du café* (D. 21 nov. 1923, art. 1er).

3° *Fabricants de vanilline ou de produits similaires* (art. 2 D. 5 sept. 1920). — L'engagement de la caution comprend à la fois les droits sur les manquants de magasin et les droits afférents aux marchandises expédiées.

4° *Fabricants de benzols* (art. 2 D. 18 août 1920).

5° *Fabricants d'explosifs à l'oxygène liquide.*

6° *Fabricants de dynamite et d'explosifs à base de nitroglycérine.* — Pour ces redevables, la loi n'a prévu qu'un

(4) Circulaire n° 413 du 1er septembre 1900.

cautionnement en numéraire ou en rentes s'élevant à 50.000 francs pour chaque établissement (art. 3 L. 8 mars 1875).

§ 2. — Industriels employant des produits imposables dans leur production.

A. — Alcools et dérivés.

1° *Industriels employant l'alcool méthylique.* — Ils sont tenus de présenter une caution, même lorsqu'ils ne jouissent pas du crédit des droits sur les alcools méthyliques reçus par eux et destinés à la dénaturation (art. 15 D. 16 août 1900).

2° *Industriels employant de l'alcool simplement méthylé* (art. 36 D. 1er juin 1898)(5), c'est-à-dire, en pratique, les marchands en gros d'alcool de chauffage, d'éclairage et d'éclaircissage. L'acte doit énoncer expressément que la garantie s'étend aux droits de consommation, de dénaturation et, le cas échéant, à la valeur des dénaturants délivrés par l'Etat.

B. — Autres matières imposables.

Entrepositaires employant aux usages industriels des sucres, mélasses ou glucoses. — La garantie de la caution s'étend aux droits et aux frais de surveillance.

§ 3. — Intermédiaires du commerce détenteurs de produits imposables.

A. — Vins, alcools et dérivés.

1° *Marchands en gros de vins ou d'alcools* (art. 38 L. 21 avril 1832). — C'est une catégorie d'entrepositaires

(5) Circulaire n° 290 du 15 juin 1898.

importante du fait de leur nombre élevé. Le marchand en gros doit présenter autant de cautions qu'il a de magasins séparés (par exemple, une pour son chai ordinaire, une pour son chai de cognac ou d'armagnac, une pour son chai d'exportation différée, etc.). Il doit, de plus, fournir une garantie spéciale pour les mutages qu'il effectue à la propriété. Tous les négociants qui prennent chez lui la qualité de fictifs doivent être cautionnés. Enfin, s'il y a communication entre le chai et un magasin de détail, la caution du marchand en gros doit s'engager dans l'acte au paiement de tous les manquants qui pourraient survenir, car il n'y a plus alors aucune déduction réglementaire (voir p. 17) (6).

2° *Entrepositaires de raisins secs.*

3° *Marchands en gros de pommes et de poires*, lorsqu'il leur est ouvert un compte de gros comportant prise en charge et décharge des fruits (7).

B. — Autres matières imposables.

1° *Entrepositaires de chicorée et autres succédanés du café* (art. 12 D. 21 nov. 1923). — Il faut comprendre, outre les entrepositaires, les commissionnaires, au cas où ces derniers jouissent du crédit de l'impôt.

2° *Entrepositaires de benzols* (art. 16 D. 18 août 1920).

3° *Exportateurs de tabacs agréés.*

4° *Exportateurs de produits résineux.* — La garantie s'étend au paiement de la taxe unique et au crédit de 5 p. 100 l'an calculé pendant six mois.

Citons pour mémoire, cet impôt ayant été supprimé par l'article 13 de la loi du 31 décembre 1936, les entrepositaires de combustibles liquides.

---

(6) Circulaire n° 436 du 5 janvier 1901.

(7) Lettre autographiée n° 269 du 5 novembre 1919.

Section II.

Redevables soumis au cautionnement en certains cas seulement.

§ 1. — Producteurs ou exploitants.

Fabricants ou exploitants d'eaux minérales, de boissons gazéifiées ou d'acide carbonique liquide. — La présentation d'une caution n'est prévue qu'au cas où ces contribuables sont autorisés à tenir eux-mêmes les registres de congés.

§ 2. — Industriels employant dans leur production ou transformant un produit imposable.

Dénatureurs d'alcool (L. 28 févr. 1923). — La garantie n'est pas exigée dans deux cas : premièrement lorsqu'ils possèdent déjà une licence de marchand en gros et, par conséquent, un cautionnement *ad hoc;* deuxièmement lorsqu'il ne leur est plus tenu de compte ni pour les alcools dénaturés (cas de la taxe de statistique acquittée), ni pour les alcools à dénaturer (cas de dénaturation des produits dans les dix jours de leur réception; régime du décret du 1er juin 1898, art. 26, § 1). Ces cas se rencontrent fréquemment dans la pratique.

§ 3. — Entrepositaires de produits imposables.

Marchands en gros d'allumettes. — Au cas où leurs commandes ne sont pas consignées en numéraire dans le délai de huit jours, la garantie est exigée.

Citons pour mémoire, cette catégorie de redevables ayant été supprimée par l'art. 7 du décret du 19 juillet 1934, les entrepositaires de bougies et cierges faisant habituellement des exportations.

Section III.

Redevables pouvant être dispensés de cautionnement par l'Administration s'ils offrent une surface suffisante.

1° *Exploitants d'un atelier public de distillation et gérants de brûleries coopératives* [8].

2° *Dépositaires de sucres ou mélasses destinés aux usages agricoles* (art. 4 D. 10 nov. 1904 [9].

Pour ces deux sortes de redevables, l'exigibilité de la garantie est laissée à l'appréciation de l'Administration par l'intermédiaire de son représentant départemental : le directeur.

Section IV.

Redevables dispensés de cautionnement.

En dehors des cas déjà vus, dans lesquels une sûreté n'est pas exigée soit parce que les sommes à garantir sont minimes ou aussitôt recouvrées (voir section II), soit parce que les intéressés offrent une surface suffisante (voir section III), il faut citer certains redevables qui sont toujours dispensés de souscrire un cautionnement et indiquer sommairement les raisons de ces dérogations.

1° *Motif politique : Les bouilleurs de cru.* — Malgré les droits à garantir, s'élevant parfois à de fortes sommes, la puissance électorale de ces contribuables les a dispensés de présenter une caution.

2° *Motif historique : Les fabricants de sucre ou de glucose.* — Jusqu'à ces dernières années, la surveillance de ces fabriques était permanente et, en principe, aucune sortie ne pouvait avoir lieu qu'en présence du service. A

---

(8) Circulaire n° 578 du 30 avril 1904.

(9) Circulaire n° 587 du 15 novembre 1908; note de service n° 394 du 26 juillet 1906.

l'heure actuelle, ces établissements ne se trouvent plus surveillés que de jour, avec visites de nuit. Des enlèvements clandestins peuvent donc être à redouter. Cependant ces fabricants sont toujours dispensés de fournir une garantie. Il y a là, à notre avis, ainsi d'ailleurs que dans le cas précédent, un manque de prudence de la part de l'Etat.

3° *Motif découlant du mode d'imposition.* — Les brasseurs (produit taxé à la production même), les fabricants et entrepositaires d'acide acétique, les entrepositaires d'huiles végétales et animales, les marchands de vinaigre.

4° *Motif logique.* — Les gardes des magasins de subsistance militaire (10) et tous les autres cas où, l'Etat jouant le rôle de contribuable, il aurait été ridicule qu'il fournît une garantie vis-à-vis de lui-même.

Après avoir ainsi étudié les divers redevables soumis à la présentation d'une caution, il nous faut indiquer certaines règles générales.

Lorsqu'une même personne exerce plusieurs professions où une garantie est nécessaire, plusieurs engagements doivent être souscrits. Il existe à cette règle une exception déjà vue : celle du dénatureur d'alcool possédant licence et cautionnement de marchand en gros.

Si un redevable possède plusieurs établissements dans des villes différentes, une sûreté spéciale est nécessaire pour chaque établissement.

La garantie de la caution s'étend, en principe, en matière de crédit d'entrepôt, aux marchandises manquant en magasin que les inventaires pourraient faire ressortir. Il n'en est autrement que dans quelques cas déjà étudiés (ex. : fabricants de vanilline, exportateurs de produits résineux).

---

(10) Circulaire n° 568 du 30 mai 1904.

CHAPITRE II

L'ACQUIT-A-CAUTION

Lorsque les droits auxquels seraient soumises les marchandises déplacées si elles ne parvenaient pas à destination ne sont pas consignés, la présentation d'une caution est nécessaire (art. 1[er] ord. 11 juin 1816). Il en est de même, en dehors de ces cas où la marchandise n'est pas encore libérée d'impôt (ex. : destination d'entrepôt ou exportation), toutes les fois que la denrée non imposable ou libérée de tous droits a intérêt à ne pas être perdue de vue par le Trésor (ex. : exportation de phosphore ou d'allumettes).

La caution doit s'engager avec le soumissionnaire à justifier dans un certain délai du transport de la marchandise et de la décharge de l'acquit, à défaut desquels elle pourrait être contrainte à payer les pénalités prononcées contre le soumissionnaire, à savoir, dans la plupart des cas, les doubles droits sur la denrée transportée.

Il existe quelques cas de levées d'acquits où une garantie n'est pas exigée. Voici les principaux : Les récoltants de solvabilité notoire faisant des envois accidentels de vins ou de cidres et qui pourraient avoir des difficultés à se procurer une caution peuvent être dispensés de présenter une garantie par les receveurs buralistes agissant sous leur propre responsabilité. Une sûreté n'est pas exigée

pour le transport des lampes de T. S. F. Les receveurs buralistes, étant responsables du défaut de cautionnement en matière d'acquits, peuvent, en pratique, ne pas exiger la garantie dans certains cas, par exemple lorsque aucun droit n'est à garantir (ex. : vin ayant payé le droit de circulation, expédié par un débitant par acquit à destination d'un marchand en gros pour pasteurisation).

En dehors de ces quelques cas, une sûreté est toujours réclamée du soumissionnaire d'acquit; aussi nous a-t-il semblé parfaitement inutile d'énumérer les nombreux cas où la levée de ce titre de mouvement est nécessaire (1).

Cependant, il nous faut insister sur certains points :

Le cautionnement des marchands en gros est limité à une certaine circonscription, cette restriction provenant de l'ancienne réglementation de leur licence. Certains effectuent cependant fréquemment des enlèvements directs des lieux de production. Afin d'éviter de multiples cautionnements, ils ont été autorisés à ne présenter qu'une seule caution, s'engageant pour toutes les opérations effectuées d'un point quelconque du territoire (2). Les receveurs buralistes des lieux de production ont alors connaissance de la garantie par les soumissions présentées portant mention du cautionnement et signées en blanc par le chef de service du lieu où le négociant possède son établissement (3). Il arrive, d'autre part, que les marchands en gros font expédier des boissons par un confrère, soumissionnant eux-mêmes les acquits et prenant ainsi qualité de sous-entrepositaires. Un cautionnement spécial, s'étendant à quelques établissements ou à tous, est alors nécessaire (4). Enfin, les marchands en gros opèrent parfois sous

---

(1) Voir Hourcade et les *Feuillets Lefebvre.*
(2) Note de service n° 369 du 4 janvier 1927.
(3) Note de service n° 250 du 19 juin 1924.
(4) Note de service n° 369 du 4 janvier 1927.

le couvert d'une firme. Là encore un cautionnement adéquat doit être souscrit (5). Lorsque l'acquit est échangé en cours de transport, la soumission d'échange portant mention du cautionnement est signée du chef de service du lieu où le redevable a son établissement.

(5) Même note de service.

CHAPITRE III

CREDITS D'ENLEVEMENT

Comme nous l'avons déjà vu, certains entrepositaires peuvent expédier la marchandise qu'ils détiennent en suspension du paiement de l'impôt et ne payer les droits ainsi dus qu'au bout d'une certaine période. Un cautionnement spécial ou une mention particulière dans l'acte est alors nécessaire pour ces redevables, dont nous allons grouper l'énumération de la même manière que dans notre étude sur le crédit.

§ 1. — Crédits d'enlèvement *stricto sensu*.

A. — Vins, alcools et dérivés.

Pour ces denrées, tous les crédits accordés sont d'un mois. Les marchands en gros de spiritueux (L. 25 juin 1920, art. 87)[1] en profitent depuis que les droits ne sont plus acquittés par les destinataires, mais exigibles à l'enlèvement (L. 22 févr. 1918). Ce crédit, qui a une cause historique, a été étendu dernièrement aux marchands en gros de vins (art. 32 D. 19 juill. 1934)[2].

Il existe également pour les fabricants de vinaigre (art. 12 D. 12 juill. 1921) et les fabricants de boissons anisées (art. 3, § 2, D. 2 juin 1933).

---

(1) Circulaire n° 1092 du 8 février 1918.
(2) Circulaire n° 605 du 25 juillet 1934.

B. — Autres denrées imposables.

Les crédits ont alors une durée soit d'un mois, soit de dix jours.

Jouissent d'un crédit mensuel, les entrepositaires expédiant : des glucoses (3), des succédanés du café (4), du benzol (D. 18 août 1920).

A citer pour mémoire les crédits concernant les produits de parfumerie et de toilette et les bougies (impôts supprimés par D. 19 juill. 1934).

Jouissent d'un crédit de dix jours, les redevables enlevant de leurs entrepôts les marchandises suivantes : la saccharine (5), la vanilline (6), l'eau minérale (7), l'acide carbonique liquide (8) et, enfin, le sucre (décision minist. 1er nov. 1852) (9).

Dans ce dernier cas, le cautionnement prend une forme particulière. L'acte est représenté par une soumission cautionnée (voir p. 150) qui garantit jusqu'à une certaine somme le paiement des droits sur les sucres expédiés non compris dans une obligation d'admission temporaire. Le crédit concerne à la fois le droit de consommation de 85 francs et la taxe unique de 6 %, dont la fusion a été prévue par la loi du 31 décembre 1936 avec le droit de consommation (10). A chaque enlèvement de sucres, le receveur chargé de l'encaissement reçoit du service exerçant la sucrerie ou l'entrepôt un bulletin d'avis (registre n° 26), un extrait de ce bulletin (registre n° 33) étant envoyé au chef divisionnaire. Au passage du receveur ambulant,

(3) Circulaire n° 59 du 3 septembre 1852.
(4) Circulaire n° 100 du 30 novembre 1923.
(5) Circulaire n° 1071 du 1er avril 1917.
(6) Circulaire n° 1166 du 16 septembre 1920.
(7) Circulaire n° 1099 du 28 mai 1918.
(8) Circulaire n° 124 du 20 mai 1924.
(9) Circulaire n° 532 du 20 juillet 1903.
(10) Décret du 27 mars 1937.

c'est-à-dire trois fois par mois, ou tous les dix jours si la sucrerie ou l'entrepôt se trouve dans la circonscription d'une recette sédentaire, l'impôt est recouvré. Le crédit d'enlèvement, rendu de ce fait disponible, joue alors pour une nouvelle période, et il en est ainsi jusqu'à l'expiration de la validité de l'acte de garantie. Ce système de crédit par soumission cautionnée avait été étendu au paiement des droits sur les huiles minérales lourdes (Décision minist. 4 avril 1926, art. 4) et sur les essences de pétrole (Décision minist. 30 juin 1920, art. 4). Ces impôts ont été supprimés par l'article 13 de la loi de finances du 31 décembre 1936.

Dans tous ces cas, la garantie spéciale à fournir est obligatoire. Au contraire, dans l'emploi de machines à timbrer, pour remplacer les marques, timbres ou vignettes (L. 16 avril 1930), comportant un crédit d'un mois, le cautionnement est seulement exigé lorsque le redevable n'est pas parfaitement solvable (11).

§ 2. — Paiements par chèques.

Un cautionnement spécial est obligatoire pour ce crédit accordé d'abord aux marchands en gros de vins et spiritueux (Décision minist. 3 janv. 1921) et étendu ensuite aux récoltants ou bouilleurs de cru dont les expéditions sont nombreuses (12). La caution garantit le paiement des droits sur les expéditions effectuées durant la décade.

§ 3. — Dépositaires de registres.

Le paiement de l'impôt n'ayant lieu qu'à l'arrêté des registres, c'est-à-dire tous les dix jours, une sûreté particulière doit être fournie.

---

(11) Circulaire n° 449 du 5 juin 1930.
(12) Circulaire n° 176 du 28 juillet 1925.

Peuvent bénéficier de ce crédit, les marchands en gros de vins et spiritueux (13), les propriétaires récoltants faisant transporter leurs boissons chez eux hors des limites du rayon de franchise (ils sont, en effet, assimilés aux marchands en gros par l'article 16 de la loi du 25 juin 1841) et les fabricants d'eaux de senteurs entrepositaires (14).

Par contre, les marchands en gros ambulants (15) et les propriétaires récoltants expédiant directement à la consommation (correspondance administrative) ne sont pas admis à posséder des registres.

§ 4. — Négociants en compte avec le Trésor.

Il faut citer pour mémoire le crédit mensuel dont profitaient les négociants en compte avec l'Etat pour le paiement de la taxe de luxe sur les spiritueux (L. 25 juin 1920), cet impôt ayant été supprimé en 1934.

Il ne restait donc plus dans cette catégorie de redevables cautionnés que les entrepreneurs de transport de marchandises par voie d'eau, autorisés à payer l'impôt en compte avec le Trésor (art. 8 D. 14 août 1926). L'article 6 de la loi du 31 décembre 1936 a supprimé cet impôt. Ces assujettis qui profitaient d'un crédit d'un mois devaient, lorsque l'Administration le jugeait indispensable, fournir deux garanties distinctes : premièrement, la présentation d'une caution que le comptable, d'ailleurs, pouvait ne pas exiger et qui avait pour but de parer à l'insolvabilité possible du débiteur principal; deuxièmement, le dépôt d'une certaine somme d'argent, qui évitait de mettre en cause la caution et permettait de limiter le

(13) Circulaire n° 901 du 9 mai 1911.
(14) Circulaire n° 901 du 9 mai 1911.
(15) Note du 19 juillet 1901.

retard possible dans le paiement. Le taux de cette provision était fixé par le directeur départemental.

Nous étions donc en présence ici, à côté du cautionnement habituellement exigé, d'une garantie supplémentaire : un surcroît de précaution ne nuit jamais; on peut néanmoins se demander pourquoi l'Administration avait jugé indispensable d'obliger ce redevable à fournir parfois deux garanties distinctes.

Pour tous ces crédits d'enlèvement, l'obligation de la caution s'étend à toutes les sommes dues à titre d'impôts du fait des expéditions des marchandises pendant la durée du crédit.

Il faut citer en appendice, comme un peu spécial, le crédit d'enlèvement dont jouissent les débitants de tabacs de luxe pour leurs commandes. Le règlement de celles-ci nécessitant en effet de leur part d'assez fortes avances d'argent, ils sont autorisés à demander à l'Etat l'obtention d'un certain crédit. Ils doivent fournir à cet effet une caution. En fait, ils offrent tous comme garantie le cautionnement collectif d'un de leurs groupements professionnels.

CHAPITRE IV

LES OBLIGATIONS CAUTIONNEES OU D'ADMISSION TEMPORAIRE

L'obligation d'admission temporaire, en matière de sucres, doit être obligatoirement précédée de la conclusion d'un acte de garantie, par lequel la caution s'engage à défaut du souscripteur à payer le montant des droits couverts par l'obligation.

Il en est de même pour l'obligation cautionnée, dont l'application est actuellement très étendue. Nous allons indiquer sommairement, les manuels étant en général incomplets en la matière, les divers impôts et taxes qui peuvent être payés par la souscription d'obligations cautionnées.

§ 1. — Impôts indirects proprement dits.

A. — Vins, alcools et dérivés.

1° Droit de circulation ou de consommation sur vins, spiritueux et composés.

2° Droit de dénaturation des alcools employés en vinaigrerie (D. 12 sept. 1921, art. 13).

3° Droit de consommation sur les moûts concentrés (L. 1er août 1931) et les raisins.

4° Surtaxe sur apéritifs à base d'alcool.

5° Surtaxe de 300 francs pour sucres employés à la fabrication d'apéritifs (D. 13 juill. 1925, art. 5).

B. — Denrées d'alimentation et rattachés.

1° Droit de consommation sur les sucres et glucoses (L. 31 mai 1846; règlement 1er sept. 1852; D. 27 mars 1937).

2° Droit de consommation sur le sel (LL. 24 avril 1806, 23 avril 1833 et 8 août 1847; D. 27 mars 1937).

3° Droit de fabrication sur la bière (LL. 25 nov. 1808, 8 déc. 1816, 28 avril 1816 et 15 déc. 1875; D. 27 mars 1937).

4° Droit de consommation sur les eaux minérales.

5° Droit sur la chicorée (L. 30 déc. 1916, art. 18; D. 27 mars 1937).

6° Droit sur la vanilline (L. 25 juin 1920, art. 108).

7° Droit sur la saccharine (L. 7 avril 1917).

8° Droit intérieur sur denrées coloniales (L. 30 déc. 1916).

9° Paiement de la valeur des tabacs par les grossistes d'Alsace-Lorraine.

C. — Autres denrées imposables.

1° Droit intérieur sur benzols et dérivés (art. 104 et 105 L. 25 juin 1920).

2° Droit de fabrication sur la dynamite et les explosifs à base de nitroglycérine (L. 3 août 1875).

3° Règlement du prix des allumettes, papiers filigranés et feuille de moulage des cartes à jouer (Décision minist. 22 mai 1818; D. 29 nov. 1871).

4° Règlement du prix des estampilles pour les briquets (art. 3 L. 28 déc. 1910).

5° Droit de fabrication sur les cartes à jouer (L. 15 févr. 1875).

6° Droit de garantie pour ouvrages de platine, d'or ou d'argent (L. 25 juin 1920, art. 90).

7° Droit de consommation sur les huiles de houille

§ 2. — **Redevances diverses.**

1° Redevances pour la viticulture (L. 1er août 1931).

2° Redevances pour les détenteurs d'alcools réservés à l'Etat (décret-loi 30 juill. 1935).

§ 3. — **Taxe sur le chiffre d'affaires et taxes uniques.**

1° Taxe de 6 p. 100 à la production telle qu'elle a été prévue par la loi des finances du 31 décembre 1936 (art. 23, al. 4, D. 27 janvier 1937).

2° Taxe de 2 % sur les affaires, prévue par la même loi, dans les seuls cas où les redevables ont été autorisés à acquitter cet impôt d'après les débits (même référence).

3° Taxes uniques fusionnées soit avec des droits de douane (ex. : huiles minérales, thés et cafés), soit avec des droits intérieurs (ex. : vins et alcools, sucres, bières, eaux minérales, boissons gazéifiées, benzine, benzols et toluènes, chicorées, sels) et taxes uniques subsistantes (taxe à l'abattage, charbons, produits résineux et conserves alimentaires) (D. 27 mars 1937).

Il est facile de se rendre compte par ce bref exposé de l'étendue du champ d'action des obligations cautionnées, qui s'appliquent même dans certains cas à des droits au comptant payables à la recette buraliste (eaux minérales, boissons gazéifiées, acides carboniques liquides).

Il fallait y ajouter, avant leur suppression par le décret du 19 juillet 1934, les impôts frappant les bougies, les huiles végétales, les spécialités pharmaceutiques et les produits de parfumerie ou de toilette, et, par la loi de finances du 31 décembre 1936, ceux frappant les essences et huiles minérales, les combustibles liquides et les transports par voie d'eau.

Les obligations cautionnées ont donc une grosse importance, accusée encore par le fait que les sommes ainsi garanties sont parfois très élevées. Il n'est pas rare, en

effet, de voir des obligations souscrites pour plus d'un million de francs. Aussi n'existe-t-il, en ce qui concerne leur cautionnement, aucune exception. La garantie est fournie jusqu'à concurrence d'une certaine somme et s'applique au paiement du montant de l'obligation, de la remise et des intérêts de crédit et de retard (c'est une application de l'art. 2016 C. civ.).

Il nous faut ajouter deux remarques générales à propos de l'étendue du cautionnement :

La caution est tenue des obligations qui naissent directement de l'engagement du débiteur principal qu'elle a garanti (1). Elle est donc tenue des conséquences des dissimulations faites par le redevable et ayant entraîné des erreurs (2).

D'autre part, d'après l'article 2016, « le cautionnement indéfini d'une obligation principale s'étend à tous les accessoires de la dette (voir une application ci-dessus pour les obligations cautionnées), même aux frais de la première demande, et à tous ceux postérieurs à la dénonciation qui en est faite à la caution ».

Cette disposition de loi est appliquée à la caution solidaire (3). La caution en matière de contributions indirectes est donc tenue des frais de première demande (commandement-assignation en justice) (4) dans tous les cas et de tous les frais postérieurs de l'instance, si la demande est dénoncée (5).

En résumé, le cautionnement en matière de contributions indirectes a un très vaste champ d'application, car il existe, en principe, dans tous les cas où un crédit quelconque est accordé au redevable.

---

(1) Baudry-Lacantinerie et Wahl, nos 994 et suiv.

(2) Cass., 15 févr. 1881, affaire Consorts de Rougemont.

(3) Planiol et Ripert, n° 1530 et note 5, p. 888; Baudry-Lacantinerie et Wahl, nos 998, 999 et 1001.

(4) Pothier, n° 404.

(5) Jugement du Tribunal civil de Domfront du 10 décembre 1874.

TROISIÈME PARTIE

RÉGLEMENTATION LÉGALE ET ADMINISTRATIVE DU CAUTIONNEMENT

L'étendue du cautionnement, qui a été étudiée dans la deuxième partie de cet ouvrage, explique l'importance de cette sûreté pour le Trésor et la réglementation minutieuse dont elle a fait l'objet. Textes, circulaires, jugements, décisions, sont nombreux sur la matière, et cette documentation abondante a permis aux auteurs un large développement du sujet, notamment en ce qui concerne l'acceptation de la caution.

Cette troisième partie sera divisée en quatre chapitres :

CHAPITRE I : *Acceptation de la caution par l'agent du Trésor.*

CHAPITRE II : *Forme et durée du cautionnement.*

CHAPITRE III : *Effets du cautionnement.*

CHAPITRE IV : *Résiliation du cautionnement.*

CHAPITRE PREMIER

ACCEPTATION DE LA CAUTION PAR L'AGENT DU TRESOR

L'acceptation de la caution par l'agent du Trésor comporte trois questions, qui feront l'objet des trois sections du chapitre :

1° Garanties prises par la loi ou l'Administration;
2° Appréciation des garanties par le comptable de la Régie;
3° Responsabilité de ce comptable.

Section première.

Garanties légales et administratives exigées pour l'acceptation ou le maintien d'une caution (1).

Prises en faveur du Trésor, ces garanties consistent essentiellement en celles de droit commun. De plus, comme tout créancier soucieux de ses intérêts, l'Etat n'admet, en général, que des cautions solidaires et exige que l'étendue du cautionnement soit mentionnée de façon précise dans l'acte.

(1) En dehors des références spéciales, cf. les circulaires n° 352 du 20 octobre 1882 et n° 537 du 19 avril 1889.

§ 1. — Garanties de droit commun.

L'article 2018 du Code civil les énumère : « Le débiteur obligé de fournir une caution doit en présenter une qui ait la capacité de contracter, qui ait un bien suffisant pour répondre à l'objet de l'obligation et dont le domicile soit dans le ressort de la cour d'appel où elle doit être donnée. »

A. — Capacité de contracter (2).

Il faut entendre par là la capacité de s'obliger (3) ou, pour être plus précis, d'accomplir un acte de liquidation, le cautionnement n'étant jamais un acte d'administration (4).

Sont donc incapables :

1° Les mineurs, même émancipés ou commerçants : « Leur qualité de marchand ne leur permet, en effet, de contracter sans espérance de restitution que pour les affaires de leur commerce; or, une affaire d'un autre marchand à laquelle ils n'ont aucun intérêt n'est pas une affaire de leur commerce. » (5);

2° Les tuteurs de ces mineurs;

3° Les femmes mariées, même sous le régime de la séparation de biens, si elles ne sont pas autorisées par leur mari;

---

(2) Voir sur la question Baudry-Lacantinerie et Wahl, p. 499, et Gouillard, nos 46 et 47.

(3) Troplong, n° 188; Aubry et Rau, t. IV, p. 676. *Contra*, Planiol et Ripert, n° 1519; pour ces auteurs, la caution doit être capable de s'obliger à titre gratuit.

(4) Sur ces notions d'actes d'administration et de disposition, voir Bonnecase, t. I, p. 308 à 324.

(5) Pothier, *Traité des obligations*, 2e part., chap. VI, p. 229. Voir aussi Despeiss, *Traité des cautions*.

4° Les personnes pourvues de conseils judiciaires, si elles ne sont pas assistées par leurs conseils, et celles frappées d'interdiction légale.

Sont, au contraire, capables de s'engager comme caution :

1° Toute personne majeure, homme ou femme, — même s'il s'agit d'un étranger (6), d'un soldat, ou d'un ecclésiastique, — qui ne se trouve pas frappée d'une incapacité particulière;

2° Les femmes séparées de corps sans aucune autorisation;

3° Les individus condamnés à une peine temporaire et qui sont en état de contumace.

B. — Solvabilité (7).

Deux articles du Code civil règlent la question en droit commun : l'article 2018, déjà cité, et l'article 2019 : « La solvabilité d'une caution ne s'estime qu'eu égard à ses propriétés foncières, excepté en matière de commerce ou lorsque la dette est modique. On n'a point égard aux immeubles litigieux ou dont la discussion deviendrait trop difficile par l'éloignement de leur situation. »

Ces textes s'appliquent intégralement en la matière. Un élément d'appréciation de la solvabilité est tout d'abord l'objet de l'obligation, en l'espèce, le montant des droits à garantir. Après l'estimation de ces derniers et à propos de ceux-ci, il faut ensuite rechercher si la caution présentée est solvable et étudier parfois cette solvabilité par rapport à celle du principal obligé. Plusieurs cas se présentent :

---

(6) Planiol et Ripert, t. XI, p. 882, note 1.

(7) Cette étude étant intimement liée avec celle de l'appréciation de la solvabilité par l'agent du Trésor, voir aussi la section II, § 2, de ce chapitre.

a) *La caution est une personne physique.*

D'après l'article 2019, elle ne devrait être acceptée que si elle possède des biens immobiliers, sauf en matière de commerce ou si la dette est modique. La modicité de la dette, livrée à la libre appréciation des juges, n'est pas d'une application courante en matière fiscale, où les sommes à garantir sont souvent élevées. Les textes administratifs ne défendent pourtant point aux comptables d'accepter comme caution des individus ne possédant pas d'immeubles (l'Administration rappelle que les comptables ne doivent pas systématiquement refuser d'accepter la garantie de personnes ou de sociétés ne possédant pas d'immeubles, ou d'établissements de crédit, lorsque leur solvabilité n'est pas douteuse[8]). Est-ce là une dérogation au droit civil ? Non, car, d'après la majorité des auteurs[9], les mots « en matière de commerce » comprennent non pas les cas où la caution a la qualité de commerçant, mais ceux où la dette principale est commerciale. Or, en matière de contributions indirectes, le redevable étant dans la presque totalité des cas un industriel ou un négociant, la première exception prévue par l'article 2019 du Code civil est applicable.

Le comptable pourra donc accepter une caution ne présentant que des garanties mobilières. La solvabilité de la caution sera alors appréciée en prenant en considération « la nature du commerce du négociant, l'importance de ses opérations, l'ancienneté de sa maison et le crédit dont il jouit ». En fait, il ne le fera que rarement, préférant les garanties immobilières.

Si la caution présente des immeubles, ils ne doivent

---

(8) Circulaire n° 615 du 29 septembre 1934.

(9) Guillouard, n° 88; Baudry-Lacantinerie et Wahl, p. 523, n° 977; Aubry et Rau, t. VI, § 425, p. 221; Planiol et Ripert, t. XI, n° 1523. *Contra*, Troplong, n° 206.

être ni indivis ni hypothéqués, de telle sorte qu'ils n'offrent pas la garantie désirée.

b) *La caution est une personne morale.*

Le plus souvent, cette personne morale est une société commerciale, dont la solvabilité doit être appréciée comme dans le cas précédent. De plus, la copie de l'acte de société, qui doit être réclamée par le comptable, fournit un autre élément d'appréciation et sert à vérifier le pouvoir de la personne qui contracte au nom de la collectivité. Il existe une particularité en ce qui concerne les cautionnements fournis par les sociétés financières et maisons de banque. Afin d'en connaître mieux l'importance, les renseignements sont centralisés à Paris à la Direction générale des Contributions indirectes. Pour cette même raison, les succursales de ces établissements ne doivent être acceptées comme cautions que sur propositions soumises à l'Administration (10).

c) *Etude de quelques cas particuliers :*

Un redevable sert de caution à un autre ou deux redevables se cautionnent mutuellement. — Il faut tenir compte, dans l'appréciation de leur solvabilité, de l'ensemble des droits garantis par eux au double titre de débiteur principal et de caution.

Une même personne se présente comme caution, à l'insu du service, dans plusieurs recettes. — La solvabilité de la caution étant de ce fait diminuée, pour déjouer cette pratique, des avis de cautionnement ou des demandes de renseignements doivent être envoyés dans les circonscriptions où la caution est présumée vouloir garantir ou avoir déjà garanti les opérations d'autres personnes.

---

(10) Décision ministérielle du 26 décembre 1882, notifiée par lettre commune n° 7 du 22 juin 1883.

Le redevable cautionné est une société. — Les personnes communes en biens avec le principal obligé ne doivent pas être acceptées. Cette règle est d'ailleurs générale et s'étend à toutes les personnes communes en biens, et notamment aux parents (cf. § 140 instr. 15 déc. 1853, sur le service des sucres). Sont donc exclus comme cautions les associés en nom et les commandités, mais non les commanditaires ou les membres de sociétés anonymes ayant une solvabilité suffisante par rapport à leurs biens non engagés dans la société. De plus, la solvabilité de la caution doit être plus grande qu'à l'ordinaire, celle du principal obligé étant limitée au capital social (11).

La solvabilité de la caution, ainsi déterminée au moment de son acceptation, doit, en principe, ne pas changer par rapport à l'objet de l'obligation. Si donc, en cours de cautionnement, il y a augmentation des droits à garantir, entraînant une diminution indirecte de la solvabilité de la caution, une nouvelle caution est réclamée, l'Administration étant auparavant consultée (bureau du contentieux). Lorsque la solvabilité de la caution diminue, il en est de même par application de l'alinéa 1^er^ de l'article 2020 : « Lorsque la caution reçue par le créancier volontairement ou en justice est ensuite devenue insolvable, il doit en être donné une autre. » En effet, la plupart des auteurs (12) et la jurisprudence appliquent cet article lorsque la caution a reçu une atteinte sérieuse dans sa fortune; par contre, les juges refusent au Trésor le droit d'exiger une nouvelle caution au cas où la situation de fortune de l'ancienne n'a pas sensiblement varié (jugement Trib. civ. de Châteaulin, 4 juill. 1878).

---

(11) Ce principe a été appliqué par l'Administration après la transformation par certains redevables de leurs maisons de commerce en sociétés à R. L. dont la solvabilité était moins grande. De nouvelles cautions furent alors réclamées (note de service n° 369, 4 janv. 1927, et chronique du *Journal Oudin*, 22 mars 1927, p. 246 et 247).

(12) Guillouard, n° 98; Baudry-Lacantinerie et Wahl, n° 985. *Contra*, Troplong, n^os^ 217 et 219.

La question de savoir si l'ancienne caution est libérée lorsqu'elle devient insuffisante fera l'objet d'une étude particulière (voir chapitre IV, p. 123).

C. — Domicile.

En droit commun, l'article 2018 du Code civil exige que la caution soit domiciliée « dans le ressort de la cour d'appel où elle doit être donnée ». Cependant, l'inexécution de cette condition, prise dans l'intérêt du créancier, n'invalide pas le cautionnement au point de vue juridique. En outre, plusieurs auteurs (13) entendent par domicile soit le domicile réel, soit un domicile d'élection. Ce point, cependant, est assez discuté (14). En principe donc, en matière de contributions indirectes, l'acceptation de la caution est subordonnée à sa domiciliation dans le ressort de la cour d'appel où habite le débiteur (15), ou du moins à une élection de domicile dans cette limite territoriale soit dans l'acte même de cautionnement, soit par acte notarié séparé. La garantie peut néanmoins être acceptée si le redevable fournit une deuxième caution domiciliée dans le ressort de la cour d'appel (cette mesure est surtout recommandée pour les obligations cautionnées : § 139 instr. 15 oct. 1853). Mais l'administration ne s'opposant pas à ce que ses agents acceptent exceptionnellement des cautions domiciliées en dehors du ressort (16), la totalité des auteurs (17) voit dans cette décision

---

(13) Guillouard, nos 105 et 106.

(14) C'est du moins l'avis que plusieurs auteurs, notamment Planiol et Ripert, t. XI, no 1522, et Baudry-Lacantinerie et Wahl, no 972, émettent par opposition à plusieurs autres, qui soutiennent qu'il s'agit du domicile du créancier : Troplong, nos 193 et 194; Guillouard, no 108.

(15) Planiol et Ripert, t. XI, no 1522; Baudry-Lacantinerie et Wahl, no 973.

(16) Circulaire no 557 du 19 avril 1889.

(17) Voir Allix et Lecerclé, p. 112, *Les contributions indirectes*, et Trescaze, *Cours de comptabilité*, p. 887.

administrative une dérogation au droit commun, et quelques-uns l'expliquent par la dissémination des agents des contributions indirectes dans toute la France, ce qui permet de surveiller la solvabilité d'une caution et, le cas échéant, d'engager des poursuites sans difficultés. Il n'y a pas là pourtant de dérogation, car, en droit civil, les auteurs (18) ont toujours admis qu'une caution légale soit acceptée bien que domiciliée en dehors de la cour d'appel, cette caution, fournie obligatoirement, pouvant être parfois difficile à trouver.

Cette idée de dérogation au droit commun n'est donc pas, à notre avis, soutenable, la caution de l'Administration étant une caution légale. La pratique administrative, avec son apparente singularité, ne suit donc en la matière, d'après nous, que la doctrine courante en droit civil.

§ 2. — Garanties supplémentaires.

A. — Solidarité.

Il existe en droit civil deux sortes de cautionnement : le cautionnement pur et simple et le cautionnement solidaire. Ce dernier est le plus usité, car il offre beaucoup plus de garanties, la caution ne pouvant opposer aux créanciers qui la poursuivent ni le bénéfice de discussion, ni le bénéfice de division (19). La solidarité dans le cautionnement doit être expresse, elle ne se présume pas. La loi fiscale, devant prendre toutes précautions utiles quant

---

(18) Pothier, 2e part., chap. VI, p. 231, repris par divers commentateurs, et notamment Troplong.

(19) Pour l'étude de ces bénéfices non vus ici, consulter les manuels de droit civil.

à la solvabilité de ses divers redevables, n'admet, en principe, que le cautionnement solidaire. Néanmoins, l'Administration aime mieux voir le comptable se retourner d'abord contre le débiteur principal (20). Quelques rares lois ne parlent pas de solidarité dans le cautionnement qu'elles exigent (voir notamment art. 127 L. 28 avril 1816; art. 1er ord. 27 nov. 1843; art. 24 L. 31 mai 1846 et art. 9 L. 9 janv. 1874). Les formules administratives remédiant à vrai dire à cette lacune, qui serait à combler, et les comptables n'acceptant, en fait, que des cautions solidaires, la solidarité en matière de cautionnement pour les contributions indirectes peut être considérée comme de règle absolue. Telle sera donc l'hypothèse admise à la base de notre étude ultérieure sur les effets du cautionnement, étude qui englobera celle des effets de la solidarité.

Il est à remarquer que les imprimés administratifs ne se contentent pas, en général, du mot solidairement, ce qui serait parfait, mais portent presque tous la formule « conjointement et solidairement », ce qui est illogique. Le mot conjointement, en effet, veut bien dire ensemble, mais il est employé dans le sens d'isolément en langage juridique. Certains auteurs se sont aperçus de l'incorrection de ces deux mots accouplés. MM. Colin et Capitant écrivent à ce propos, dans leur *Cours élémentaire de droit civil français*, tome II, page 404 : « Cette phrase est absurde, puisque le mot conjointement signifie au juste non solidairement. » A notre avis, il serait donc de toute nécessité que l'Administration change cette formule en supprimant le mot conjointement et mette ainsi les imprimés en conformité avec la logique et le sens juridique des mots.

---

(20) Voir, entre autres instructions, la circulaire n° 933 du 29 décembre 1911.

B. — Mention exacte, dans l'acte, de l'étendue du cautionnement.

En droit civil, s'il n'y a aucune indication dans l'acte, la caution est engagée pour toutes les obligations qui dérivent de la convention cautionnée (21); si l'étendue du cautionnement est inscrite, c'est donc en faveur de la caution contre le créancier.

En la matière, l'usage administratif a changé le bénéficiaire de cette mention. Il ne s'agit pas pour la caution de garantir toutes les dettes du redevable, mais certaines catégories de ces dernières (22). En général, les imprimés administratifs prévoient un engagement restreint à un cas de crédit strictement limité, auquel on en ajoute d'autres selon les besoins. C'est donc dans l'intérêt du Trésor qu'est mentionnée l'étendue de la sûreté accordée. C'est pourquoi nous avons cru bon de traiter cette question dans le chapitre des garanties exigées de la caution.

L'acte de cautionnement doit indiquer expressément, et non tacitement ou par analogie, les divers crédits que la caution garantit, même si certains sont le corollaire d'un crédit principal; par exemple, à côté du crédit d'entrepôt, le crédit pour acquit, le crédit d'enlèvement, etc. Si ces crédits secondaires n'étaient pas mentionnés de façon claire, le cautionnement ne les comprendrait pas. L'Administration a d'ailleurs donné, pour chaque cas de crédit supplémentaire, des formules à ajouter aux actes

---

(21) Baudry-Lacantinerie et Wahl, n° 996.

Cependant, la caution qui a été obligatoirement fournie pour satisfaire à un texte légal ne garantit que les obligations pour lesquelles ce texte exigeait qu'elle soit fournie : Planiol et Ripert, n° 1531, *op. cit.*

(22) La plupart du temps, ce sont des dettes futures qui sont garanties. La caution ne peut pas, dès lors, se rétracter avant l'arrivée de la dette : Guillouard, n° 53; Baudry-Lacantinerie et Wahl, n° 950; Colin et Capitant, t. II, p. 735; Planiol et Ripert, t. XI, n° 1516.

de cautionnement (voir chap. II, sect. Ire, § 1). Il est même nécessaire parfois d'exprimer très exactement l'étendue du cautionnement après la passation de l'acte, par exemple, lorsqu'un négociant a donné par procuration à un de ses préposés le pouvoir de signer en son lieu et place les soumissions et de faire, d'une façon générale, toutes opérations relatives à son commerce. Il est alors prudent de mettre la caution à même de savoir si elle garantit les opérations ainsi effectuées et de l'amener à signer un additif à l'acte de cautionnement. Notons enfin que, d'après la jurisprudence, les juges seuls ont un pouvoir souverain pour l'interprétation de l'étendue d'un cautionnement (23).

Section II.

Appréciation par l'agent du Trésor des garanties ci-dessus étudiées, notamment de la garantie de solvabilité.

§ 1. — Comptable compétent pour l'acceptation d'une caution.

Dans tous les cas, c'est un agent de la Régie, à l'exclusion de toute autre personne, qui est compétent pour accepter une caution. L'autorité judiciaire n'a donc jamais à intervenir (24). C'est d'ailleurs dans ce sens qu'ont été rendus plusieurs jugements et arrêts non seulement en matière de contributions indirectes (Cass., arrêt 19 mai 1806 : Les agents des Contributions indirectes sont juges de la solvabilité des cautions, au moment de leur acceptation, à l'exclusion de toute autre autorité; et jugement

(23) Cass., ch. req., 16 mars 1897, affaire Lussan, *Journ. des C. I.*, 1898, p. 480.

(24) Circulaire n° 218 du 4 février 1814, concernant les obligations cautionnées.

Trib. civ. de Ruffec, 8 juin 1892), mais aussi pour les Douanes (jugement Trib. civ. de Marseille, 31 août 1878; aff. *Valéry frères et fils*, c. *Douanes*, *Journ. des C. I.*, 1892, p. 316 : Incompétence des tribunaux pour accepter une caution, même si celle-ci est présentée pour garantir le paiement de sommes dont la restitution a été prononcée par jugement attaqué devant la Cour de cassation).

Parmi tous les agents des Contributions indirectes, quel est celui qui intervient pour l'acceptation de la sûreté personnelle ? Ce problème, comme tous ceux ayant trait à une compétence, est divisé en deux parties :

A. Compétence *ratione materiæ;*

B. Compétence *ratione loci* ou territoriale.

A. — Compétence « ratione materiæ » (25).

La circulaire de 1882 indique que « c'est au comptable chargé du recouvrement des droits qu'il appartient d'accepter ou de refuser les cautions présentées ». Ce principe n'est juste que tempéré par de nombreuses exceptions, l'agent compétent n'étant même pas parfois un comptable (ex. : crédit d'acquits pour sucres). Aussi est-il préférable de laisser de côté cette règle trop souvent erronée et de s'attacher seulement à l'étude des divers cas :

1° *Crédits d'entrepôt.* — La compétence appartient au receveur particulier.

2° *Acquits-à-caution.* — C'est le receveur particulier qui est compétent pour la garantie annuelle qu'il doit s'at-

(25) Par application du décret du 1er septembre 1936, 24 receveurs principaux ne sont plus assignataires, à partir du 1er mars 1937, des dépenses administratives, leurs pouvoirs en ce domaine ayant été transmis aux trésoriers-payeurs généraux. Rien n'est changé néanmoins en ce qui concerne leurs autres actes, notamment leur compétence pour accepter les cautions.

tacher à obtenir de préférence. Mais, si l'engagement est spécial à chaque titre de mouvement, le receveur buraliste est compétent, sous la surveillance du receveur particulier.

Pour les sucres, cependant, c'est le chef de service qui est compétent pour accepter la caution; il doit se concerter avec le receveur principal du département (§ 99 instr. gén. 15 déc. 1853).

3° *Crédits d'enlèvement.* — Le receveur particulier est compétent dans presque tous les cas. Pour le crédit d'enlèvement en matière de sucres, la compétence est dévolue au receveur principal [26].

4° *Effets de crédit.* — Que l'engagement soit spécial ou général, le receveur principal est compétent pour admettre ou non la caution. Pour les obligations cautionnées, il est contrôlé par le directeur, à qui il soumet, au début de chaque trimestre, l'état des sommes pour lesquelles les redevables et leurs garanties lui semblent pouvoir s'engager. Le chef divisionnaire peut alors restreindre ces sommes, c'est-à-dire le crédit accordé, toute latitude étant ensuite laissée au comptable supérieur pour diminuer à nouveau ou refuser ce crédit [27]. Il ne faut pas confondre l'acceptation du crédit et de la caution avec celle de l'obligation, qui est souvent, dans la limite de crédit accordé, de la compétence du receveur particulier.

B. — Compétence « ratione loci ».

Le principe suivant peut être énoncé : L'agent compétent est celui dans la circonscription duquel est situé l'établissement du redevable. A cette règle existent de très rares exceptions, que l'on rencontre surtout en ma-

---

(26) Circulaire n° 532 du 20 juillet 1903.

(27) Instruction du 15 décembre 1853, sur le service des sucres, § 138.

tière d'acquits au cas d'engagements particuliers (ex. : marchand en gros ne possédant pas de caution générale et levant une pièce de Régie à la propriété).

En pratique, le problème des compétences n'offre pas de difficultés. C'est la raison pour laquelle, à notre connaissance, aucun jugement n'a eu à intervenir jusqu'à présent pour sanctionner un cas d'incompétence. Si ce cas se présentait, quelle serait l'attitude de la jurisprudence ? L'acte de cautionnement serait-il nul ou valable ?

Que l'incompétence soit *ratione materiæ* ou *ratione loci*, le contrat serait, à notre avis, toujours valable, car la Cour de cassation, dans plusieurs de ces arrêts (voir notes p. 92), considère le cautionnement comme un contrat unilatéral [28]. Pour cette même raison, l'acte ne serait pas nul si la caution était acceptée par une autre personne qu'un agent de la Régie (par exemple, par l'autorité judiciaire), pourvu que le contrat soit signé de celui qui s'engage.

§ 2. — Appréciation par le comptable des diverses garanties, notamment de la solvabilité.

L'appréciation de la capacité ou du domicile ne présente aucune particularité. Le comptable doit se faire présenter tous papiers susceptibles de le renseigner sur l'âge, l'état ou la résidence de la future caution. Il doit, de plus, faire signer un engagement solidaire. Tout cela, n'offrant aucune difficulté, n'a jamais fait l'objet de recommandations particulières de la part de l'Administration.

Il n'en est pas de même de la solvabilité de la cau-

---

(28) C'est aussi l'avis de nombreux auteurs : Troplong, nos 20 et 21; Guillouard, no 7; Baudry-Lacantinerie, t. XXIV, no 913; Planiol et Ripert, t. XI, no 1512, *in fine*.

tion. Les circulaires sur la matière sont détaillées et ces développements sont répétés dans la plupart des manuels de comptabilité.

Cette solvabilité ne s'évalue que par rapport aux droits à garantir. Il faut donc étudier la manière d'évaluer ceux-ci avant d'en arriver au problème de l'appréciation de la solvabilité.

A. — Evaluation des droits a garantir.

Les droits à garantir sont ceux qui seraient payés si le crédit n'existait pas. Ils devraient, en principe, être faciles à évaluer. Mais le crédit, étant accordé pour un certain laps de temps, change fréquemment et fait ainsi varier le montant des droits à garantir. Un stock plus ou moins grand ou une fabrication plus ou moins intense de produits imposables change le crédit d'entrepôt; le nombre et l'importance des expéditions change le crédit accordé en matière d'acquit et le crédit d'enlèvement.

Il s'agit pour le Trésor, par l'intermédiaire de son agent, de prévoir non seulement l'importance du crédit demandé, mais encore celle de ses variations. S'il s'agit d'une maison de commerce ou d'une industrie déjà ancienne, les années précédentes servent de base à l'évaluation, car tout laisse croire que l'importance de son stock, de ses fabrications, ou de ses expéditions, ne varieront guère. Mais, si la maison de commerce ou l'industrie est récemment installée, la prévision devient plus incertaine et les moyens d'appréciation de son importance sont limités à des impondérables, tels que la grandeur des bâtiments, le nombre des machines ou instruments de travail, le personnel engagé, la fortune du commerçant ou de l'industriel.

Ces règles générales, qui résultent des circulaires administratives, font mieux comprendre les directives données

par ces dernières lorsqu'il s'agit d'établissements anciens.

Pour les acquits, le comptable doit apprécier les droits à garantir d'après les quantités de marchandises imposables expédiées les années précédentes, c'est-à-dire les acquits délivrés. Le crédit accordé se limitant aux droits garantis par les acquits non apurés, il a paru logique de ne tenir compte que des acquits délivrés pendant une période de quatre mois environ, les certificats de décharge de ces pièces de Régie étant, en fait, rapportés avant ce délai.

Pour le crédit d'entrepôt, l'évaluation des droits se fait par celle du stock moyen des années précédentes. Cependant, chez les fabricants de chicorée et autres succédanés du café, la liquidation de l'impôt se faisant seulement à la fin du mois, il faut aussi évaluer les quantités mensuelles expédiées en paquets timbrés [29]. D'autre part, une décision ministérielle [30] a limité à 500.000 francs le montant des droits à garantir chez les distillateurs produisant des alcools réservés à l'Etat en raison du stock important d'alcool parfois détenu pour le compte de la Direction des Poudres, ces quantités n'appartenant plus, en fait, aux redevables. Un cautionnement supplémentaire peut être réclamé dans la limite de 500.000 francs si le stock s'est élevé considérablement par rapport à l'année précédente.

Pour le crédit d'enlèvement, l'agent du Trésor tient compte des quantités de marchandises imposables expédiées les années précédentes. Pour le crédit qui concerne les vins et alcools, celui-ci ne pouvant pas dépasser la moitié du stock détenu, il faut aussi procéder à l'évaluation du stock moyen.

Mais la caution peut se trouver engagée après la passa-

---

(29) L. A. n° 760 du 29 janvier 1924.

(30) Décision ministérielle du 26 octobre 1923, L. A. n° 740 du 30 octobre 1923.

tion de l'acte pour des sommes plus élevées du fait du stock ou des expéditions du redevable. Sa solvabilité peut alors diminuer. Si elle devient insuffisante, le comptable doit exiger une deuxième caution (voir p. 64). Au cas de crédit à domicile, pour renforcer cette garantie, le comptable peut assigner au crédit à accorder une limite en rapport avec la solvabilité de la caution, en insérant la formule suivante lors de la passation de l'acte : « au cas où le stock en magasin dépasserait la quantité de..., M... fournira une seconde caution, et, à défaut de cette seconde caution, le crédit des droits lui sera retiré. »

Quant au crédit en matière d'obligations cautionnées ou d'admission temporaire, le problème d'évaluation des droits à garantir ne se pose pas, puisque, à l'inverse des autres cas, le crédit est évalué d'après les garanties offertes, c'est-à-dire la solvabilité de la caution. Si celle-ci devenait insuffisante, le crédit serait restreint ou supprimé. Il en est de même pour le crédit d'enlèvement en matière de sucres.

B. — Evaluation de la solvabilité de la caution, notamment en ce qui concerne les immeubles.

L'agent du Trésor après avoir évalué le montant des droits à garantir, doit s'assurer que la caution présentée possède, par rapport à ceux-ci, une fortune suffisante. S'inspirant à cet effet des règles générales déjà vues en matière de solvabilité, il joue là un rôle parfois délicat : Il doit se renseigner sur le statut familial, la moralité, les habitudes et le train de vie de la future caution. Le régime matrimonial adopté, qui a pour lui un grand intérêt, lui est connu par les bulletins 218 *bis* (voir ci-après) ou par l'acte de célébration du mariage; il peut même se faire présenter le contrat de mariage, bien que cette pratique, considérée comme inquisitoriale par l'Ad-

ministration, ne soit à employer que dans des cas exceptionnels. Si la caution est un négociant, le comptable suppute l'importance de la maison de commerce.

Mais le cas le plus fréquent est celui où la personne présentée comme caution possède des immeubles; il a alors à solutionner deux problèmes : premièrement cette personne est-elle bien le propriétaire de ces biens immobiliers ? deuxièmement, ces immeubles sont-ils hypothéqués, et, dans l'affirmative, dans quelle mesure ?

Un service financier possède ces renseignements : l'Enregistrement. Il était donc logique de l'appeler à entrer en relations avec les agents des Contributions indirectes. C'est ce qui fut fait pour les hypothèques le 22 novembre 1884 (31), et pour les immeubles possédés le 25 septembre 1906 (32). A l'heure actuelle, cette collaboration a lieu, en principe, dans tous les cas de cautionnements nouveaux ou de renouvellements de cautionnements, sauf lorsque la future caution jouit d'une solvabilité notoire ou que les intérêts en jeu sont minimes. Toute appréciation et toute liberté sont laissées au comptable en ces deux derniers cas.

La procédure de ces ententes s'applique non seulement aux futures cautions, mais encore aux redevables eux-mêmes.

1° *La caution est-elle bien le propriétaire des immeubles déclarés* ? — Lors du choix de la caution ou de son renouvellement, le comptable de la Régie doit demander au service de l'enregistrement les renseignements que ce dernier possède sur la fortune de la caution. Il adresse à cet effet au receveur de l'Enregistrement du canton où réside la caution un bulletin 218 *bis* (Service général 87 *bis*) (voir la contexture p. 151), sur lequel il indique

(31) L. C. n° 26 du 29 décembre 1884 et circulaire n° 117 du 29 avril 1895.
(32) Circulaire n° 670 du 18 janvier 1907.

les nom, prénoms, profession et domicile de la personne présentée comme caution.

Le receveur de l'Enregistrement indique sur le bulletin les immeubles que la caution semble posséder et leur valeur, le régime matrimonial adopté et tous autres renseignements relatifs à la fortune.

Si l'agent du Trésor, après avoir reçu ce bulletin, s'aperçoit que celui-ci ne contient pas l'indication de certains immeubles possédés par la caution dans d'autres cantons, il envoie un second bulletin au receveur du canton où ces immeubles sont situés. Si les renseignements portés sur le bulletin ne suffisent pas au comptable, il peut demander de plus amples renseignements sur un nouveau bulletin, mais il doit faire parvenir ce dernier au receveur de l'Enregistrement par l'intermédiaire des deux directions départementales, car le directeur de l'Enregistrement peut refuser de donner, s'il y voit des inconvénients, ces renseignements supplémentaires.

A noter l'irresponsabilité des receveurs de l'Enregistrement pour les mentions erronées portées par eux sur les bulletins 218 *bis*.

2° *Les immeubles possédés sont-ils hypothéqués ?* — Lorsqu'il s'agit d'établissements nouveaux et de cautions nouvelles (33), la caution doit fournir, sur demande et à ses frais, la situation hypothécaire de ses immeubles (34). Elle le fera selon le droit commun. Mais lorsqu'en cours de cautionnement la solvabilité de la caution paraît avoir été amoindrie, le comptable, qui a intérêt à connaître s'il

---

(33) Il faut entendre par là les établissements ouvrant pour la première fois ou les cautions qui n'ont encore jamais été présentées au service (Note au directeur de la Gironde du 22 avril 1921, n° 3382).

Cette solution est en désaccord avec une décision plus récente qui indique que les intéressés doivent fournir à leurs frais leur situation hypothécaire lors du renouvellement annuel des engagements (lettre autographiée n° 1756 du 10 octobre 1933).

(34) Note de service n° 152 du 16 mars 1920.

existe de nouvelles hypothèques sur les immeubles de la caution, peut demander des renseignements au Service de l'Enregistrement.

Les frais de ces renseignements supplémentaires, salaires des conservateurs, sont supportés par l'Administration des Contributions indirectes et sont réglés soit au moment de la remise des pièces, soit sur la production d'états trimestriels, selon l'entente préalable intervenue entre les directeurs des deux services. Une réquisition est adressée au conservateur des hypothèques directement, si le comptable de la Régie habite dans la même localité, sinon par l'intermédiaire de l'agent des Contributions indirectes du grade le plus élevé dans le lieu de la conservation. Cette réquisition (35) (voir contexture p. 155) comprend les nom, prénoms, profession et domicile de la caution, ses immeubles et la date de la dernière situation hypothécaire fournie. Au besoin, y sont annexés les certificats de situation hypothécaire reçus des redevables. Le conservateur, après avoir indiqué, s'il y a lieu, les modifications hypothécaires et les transcriptions d'actes d'aliénation, garde une expédition pour couvrir sa responsabilité quant aux renseignements donnés et renvoie l'autre au comptable.

Grâce à ces collaborations, l'agent de la Régie a des renseignements assez précis sur la fortune des futures cautions qui possèdent des immeubles. Il doit néanmoins ne pas considérer ces indications comme sûres. Elles peuvent, en effet, manquer de certitude en ce qui concerne les immeubles possédés. Quant aux situations hypothécaires fournies, elles ne mentionnent pas les hypothèques légales non inscrites, notamment celles que peuvent avoir la femme mariée sur les biens de son mari et le mineur ou l'interdit sur ceux de son tuteur. Aussi, si la femme possède des créances envers son conjoint, il sera prudent

(35) Note de service n° 129 du 11 août 1919 et n° 152 du 16 mars 1920.

pour le comptable de la faire s'engager dans l'acte de cautionnement solidaire avec son mari. Toutefois il ne faut pas sous-estimer la collaboration des deux Administrations, qui a rendu et rend encore de grands services tant pour dégager dans la mesure du possible la responsabilité du comptable que pour assurer au Trésor un crédit efficacement garanti.

§ 3. — Intervention des employés supérieurs en matière de cautionnement.

Les inspecteurs doivent s'assurer de la solvabilité des cautions. Leur contrôle est facilité par la confection d'états que le comptable, après le renouvellement des cautionnements ou l'acceptation de cautions nouvelles, doit transmettre au directeur. Sur ces états (voir la contexture p. 151) sont consignés tous les renseignements recueillis par le comptable concernant la solvabilité des redevables cautionnés et leurs cautions. Lors de la vérification d'une recette, les états intéressant cette circonscription sont remis aux inspecteurs, qui, après les avoir complétés par leurs informations personnelles, les renvoient à la Direction. Leur rapport de vérification doit être annoté en conséquence. Les inspecteurs doivent de plus s'assurer, lors de leurs vérifications, de l'emploi judicieux fait par les comptables des réquisitions adressées aux conservateurs des hypothèques. Les employés supérieurs doivent veiller eux-mêmes à ce que la valeur des obligations cautionnées ou d'admission temporaire n'excède pas la limite de crédit assignée au redevable par le receveur principal ou le directeur, ce dernier pouvant restreindre, après appréciation de la solvabilité de la caution, le crédit accordé par le receveur principal (voir sect. II, § 1, p. 69).

En outre, ces employés supérieurs doivent exiger des comptables, lors des vérifications, la présentation des re-

gistres de cautionnement, afin de contrôler la régularité des actes souscrits, et doivent s'assurer, en rapprochant la table des portatifs 50 A avec le registre 52 C et les bulletins de l'*Etoile Commerciale*, selon qu'il s'agit de cautionnement personnel ou collectif, que tous les entrepositaires sont cautionnés.

Enfin, quand le comptable se montre trop rigoureux dans l'acceptation d'une caution, le directeur peut, sur réclamation des intéressés et après renseignements pris, adresser des remontrances à l'agent ou même l'autoriser à accepter la caution.

Le rôle des employés supérieurs est donc, en matière de cautionnement, assez restreint, surtout si l'on admet qu'actuellement un inspecteur ne saurait être responsable pécuniairement des fautes commises lors de ses vérifications de cautionnement (voir p. 83). Ce rôle a tout de même son importance, basée surtout sur le principe de la hiérarchie administrative.

Section III.

Responsabilité pécuniaire des divers agents, et principalement du comptable, en cas d'insolvabilité d'une caution.

Le décret du 31 mai 1862 énonce un principe général en matière fiscale : « Les comptables du Trésor sont responsables du recouvrement des droits liquidés et dont la perception leur est confiée, sauf s'ils ont fait les poursuites et diligences nécessaires. » Ces agents sont donc responsables de toutes les mesures qui sont à prendre pour la bonne rentrée des impôts. Bien entendu, il s'agit de responsabilité pécuniaire, la responsabilité administrative étant ici mise à part.

Il en résulte que, au cas de caution à fournir par un redevable voulant profiter de crédits accordés par l'Etat, le comptable est responsable des sommes dues par ce contribuable s'il ne s'est pas préoccupé du cautionnement ou s'il a accepté une caution insolvable. Dans ce dernier cas, la jurisprudence, à vrai dire, n'admet la responsabilité du comptable que s'il a commis une faute en acceptant une caution trop légèrement et sans s'entourer des garanties nécessaires. D'où la pratique administrative qui consiste à ne pas poursuivre un agent qui n'aurait, en acceptant un cautionnement, commis aucune négligence (par exemple, un receveur principal si le débiteur principal et la caution jouissaient d'une solvabilité notoire au moment de la signature des obligations cautionnées [Avis du Conseil du contentieux du Trésor, 16 déc. 1823]).

La faute commise par le comptable, critérium de sa responsabilité, n'a pas besoin d'être une faute lourde, ou *culpa lata*, la faute légère, ou *culpa levis in abstracto* suffit (36).

L'employé qui a accepté la caution, s'il a commis une faute, pourra-t-il être déclaré responsable dans tous les cas ?

Il existe dans l'Administration des Contributions indirectes deux sortes d'agents : les administrateurs et les comptables. En principe, les premiers font des actes d'administration, les seconds, des actes de gestion.

En fait, les fonctions sont parfois mélangées. C'est ainsi qu'un comptable, en confectionnant et en voyant les demandes de renseignements à l'Enregistrement à propos d'un cautionnement, agit, d'après nous, non en qualité de comptable, mais comme administrateur, cet acte n'intéres-

---

(36) Pour ces notions de faute, voir Baudry-Lacantinerie, *Précis de droit civil*, t. II, p. 143, et Bonnecase, t. II, p. 403 et suiv.

sant pas de façon directe les garanties à prendre pour le recouvrement des droits. L'acte de cautionnement, au contraire, est un acte comptable par lequel le receveur, appréciant la solvabilité des parties en présence, s'assure du paiement ultérieur de l'impôt. Le directeur agit le plus souvent comme administrateur; cependant l'acte par lequel il autorise un comptable trop exigeant à accepter une caution refusée par lui est un acte comptable. Enfin, les agents du service actif font acte d'administrateurs lorsqu'ils surveillent les établissements des entrepositaires. Ces diverses distinctions sont du moins notre opinion. Elles permettent, en tout cas, de bien comprendre la portée des arrêts de jurisprudence rendus à propos de la responsabilité des agents dans l'acceptation des cautions.

Les juges déclarent responsables les employés ayant commis une faute dans un acte de gestion, par exemple, les receveurs buralistes au cas d'acquits délivrés sans cautions (Instr. 15 févr. 1827, § 7, et lettre au directeur de la Gironde, 31 oct. 1872; jugement Trib. civ. de La Réole, 4 févr. 1875, aff. Gouzil), les receveurs principaux au cas de non-paiement d'obligations par suite d'insolvabilité prévisible de la caution (Cons. d'Etat, arrêt 12 janv. 1912) et les receveurs qui acceptent comme cautions des incapables (Avis du Conseil du contentieux du Trésor, 16 déc. 1823). Par déduction, seraient sans doute déclarés responsables les directeurs qui autorisent les comptables à accepter une caution. Au contraire, lorsqu'ils restreignent le crédit accordé pour les obligations cautionnées par le receveur, ils agissent comme administrateurs et sont donc irresponsables.

Par contre, d'après la jurisprudence, un agent n'est pas pécuniairement responsable des fautes commises dans ses actes d'administrateur si aucune négligence ne peut lui être imputée au point de vue comptable : deux arrêts du Conseil d'Etat du 4 décembre 1891 (Aff. Bastier et Caubet),

suivis des conclusions de M. Jagerschmidt, commissaire du Gouvernement (*Journ. des C. I.*, 1892, p. 343 et suiv.). Dans l'affaire Bastier, un commis principal, receveur intérimaire, omet de s'apercevoir qu'un marchand en gros, possédant licence et cautionné seulement pour le commerce des vins, exerce celui des alcools. Il commet ainsi une faute non au point de vue comptable, mais comme agent de surveillance et exécution. Dans l'affaire Caubet, un commis principal néglige de faire les inventaires réglementaires, donc de constater les manquants en temps utile. C'est comme administrateur qu'il a commis une faute. (Arrêt Cons. d'Etat, 16 nov. 1906, *Journ. des C. I.*, 1906, p. 68 : aff. Gaugain), l'acte d'administrateur était, en l'espèce, la demande de renseignements adressée à l'Enregistrement, demande comportant seulement l'initiale du prénom de la caution présentée, d'où il était résulté une erreur sur la personne.

Cette jurisprudence, d'après nous fort logique, n'est que l'application des distinctions d'actes susénoncées et la stricte interprétation du décret précité de 1862 (37). Elle annule dès lors quelques décisions administratives qui prévoient une responsabilité pour certains employés agissant en qualité d'administrateurs. La circulaire n° 352 du 20 décembre 1882 prévient, en effet, les agents du service actif, chargés de la surveillance des établissements des redevables cautionnés, que leur responsabilité pourrait être « effectivement engagée, si les intérêts du Trésor se trouvaient compromis soit parce qu'ils auraient procédé avec légèreté

(37) Il est à remarquer que le décret de 1862 parle de « recouvrement de droits liquidés », et qu'en matière de cautionnement la liquidation de l'impôt n'a pas eu lieu, en général, lors de la passation de l'acte. Mais le comptable, lorsque les droits sont liquidés, devient responsable des mesures qu'il avait à prendre antérieurement pour assurer dans l'avenir le recouvrement de ces droits, notamment de la solvabilité de la caution.

aux recensements, soit parce qu'ils auraient négligé de faire des poursuites en temps utile, soit parce qu'ils ne se seraient pas suffisamment préoccupés des changements survenus dans la situation de ces contribuables, dans la nature ou l'importance de leur commerce ». Il semble bien qu'il s'agisse, dans ce texte, de responsabilité pécuniaire.

Est aussi engagée, d'après les circulaires, la responsabilité des inspecteurs qui n'auraient pas relevé, lors de leurs vérifications une faute lourde commise par un comptable (le texte donne pour exemple le non-renouvellement d'une caution) ou qui n'auraient pas veillé à ce que la valeur des obligations cautionnées ou d'admission temporaire n'excède pas les limites du crédit accordé. Or, ces employés supérieurs font actes d'administrateurs lorsqu'ils procèdent à des vérifications.

Cette documentation montre l'importance des décisions judiciaires rendues en la matière et de leur juste interprétation. De plus, avec ces arrêts, c'est toute la question longtemps controversée de la responsabilité pécuniaire des fonctionnaires agissant comme administrateurs qui a été tranchée dans le sens négatif. Cette jurisprudence confirme du reste, l'avis émis le 21 juillet 1885 par le Conseil d'Etat : « A moins qu'une loi spéciale n'en décide autrement, les ministres ne peuvent obliger les fonctionnaires publics non comptables, à titre de dommages-intérêts, à réparer pécuniairement le préjudice causé par les fautes commises par ceux-ci. Cette responsabilité ne saurait être régie par les règles du droit civil, et le droit administratif est muet à cet égard. » (Laferrière, *Traité de la jurisprudence administrative*, t. I, p. 392.) L'article 1382 du Code civil est donc inapplicable en droit fiscal.

Ces décisions administratives et judiciaires, qui sont logiques, si l'acte de cautionnement est considéré comme un acte de gestion, ne s'accordent plus du tout, si l'accepta-

tion de la garantie est considérée comme un acte d'administration (38).

Cette dernière théorie est pourtant soutenue par MM. Allix et Lecerclé (p. 119), qui donnent de la question de la responsabilité un aperçu totalement différent du nôtre : « Indépendamment des actes de gestion concernant le recouvrement des droits liquidés et la manutention des deniers perçus, les receveurs des Contributions indirectes accomplissent également des actes d'administrateurs. Tel est le cas, en particulier, lorsqu'ils agréent des cautions dont la non-solvabilité peut mettre en péril les intérêts du Trésor. » Cette manière de voir leur permet d'expliquer facilement certains arrêts du Conseil d'Etat, notamment celui du 16 novembre 1906, mais pas d'autres, en particulier, celui du 12 janvier 1912, rendus en ce sens, à leur avis, « à cause de la difficulté qu'il y a parfois à établir le point de départ entre les actes de gestion et d'administration ».

D'après eux, le comptable ne doit pas être déclaré responsable à propos de l'acceptation d'une caution.

Cette théorie, basée sur l'acte de cautionnement, acte d'administration, est entièrement fausse. Comment soutenir en effet, que, si par la faute d'un comptable commise dans un acte de garantie, l'impôt est irrecouvrable, cet acte ne concerne pas le recouvrement des droits ?

En résumé, selon nous, la responsabilité des agents ne peut être engagée en matière de cautionnement que :

1° pour une caution non fournie ou non renouvelée, ce qui entraîne pour le comptable une faute de gestion.

---

(38) L'Administration des Contributions indirectes considère, pour la poursuite de ses agents en justice, l'acte de cautionnement comme un acte de gestion. Mais il est curieux de constater que, dans d'autres cas, elle en fait un acte d'administration (Circulaire n° 981, du 26 mai 1913, fixant la compétence du maire pour les cautionnements en matière d'octroi).

2° pour une caution insolvable à deux conditions :

a) avoir commis une faute;

b) comme comptable, et non comme administrateur.

Il en résulte que, seuls, ceux ayant compétence pour accepter les cautions peuvent devenir responsables de l'insolvabilité de celles-ci.

CHAPITRE II

FORME ET DUREE DU CAUTIONNEMENT

Section première.

Forme.

Le cautionnement étant un contrat consensuel, aucune forme particulière n'est prévue en droit civil pour la passation de l'acte. Il en est de même pour les Contributions indirectes. Cependant l'Administration, employant des formules pour éviter les erreurs et faciliter le travail, a établi des imprimés pour les divers cautionnements.

Ces formules, contenues dans des registres, seront étudiées dans un premier paragraphe.

Le deuxième paragraphe contiendra, avec l'étude de la rédaction de l'acte, celle des écritures à effectuer postérieurement dans certains cas.

Enfin, l'étude des signatures, notamment celle de la procuration, fera l'objet du troisième paragraphe.

§ 1. — Registres et formules employés.

A. — Cautionnement en matière d'acquits a caution et d'obligations cautionnées ou d'admission temporaire.

Acquits. — Si la caution ne s'engage que pour la levée d'un seul acquit, l'acte doit être souscrit à la recette buraliste dans une partie de la souche; son libellé varie avec

les divers registres. L'ampliation fera mention de ce cautionnement sur la ligne de l'imprimé réservée à cet effet (§ 7, instr. 15 févr. 1827). Cette façon de procéder impliquant le dérangement de la caution chaque fois qu'un acquit était levé, l'Administration, depuis fort longtemps [1], a autorisé les soumissionnaires d'acquits à produire une déclaration écrite appelée soumission [2], avec engagement de la caution, dispensant ainsi cette dernière de se rendre à la recette buraliste. Ce système, plus avantageux pour la caution que le précédent, l'obligeait cependant encore à signer un grand nombre de soumissions. Aussi la personne cautionnant un récoltant fut-elle admise [3] à souscrire à l'avance un engagement général valable pour une certaine période. Cette façon de procéder fut étendue à tous les cas quelques années plus tard [4], et l'Administration créa, pour souscrire ces engagements, un registre spécial, le 52 D (voir sa contexture p. 153).

Cette façon de procéder est aujourd'hui d'un usage à peu près général. L'ampliation de cet engagement est remise au redevable. Mais dans ce cas, comme dans le précédent, le receveur buraliste devra porter l'indication de la caution sur l'ampliation des acquits levés par le redevable cautionné.

L'acte de cautionnement à la souche de l'acquit n'est soumis à aucun droit de timbre particulier, tandis que l'ampliation contenant l'engagement général n'est remise à la caution que contre le droit de timbre de 50 centimes.

Obligations cautionnées. — Si la caution ne s'engage qu'individuellement, elle signera la déclaration de cautionnement imprimée au verso du 147 A (voir p. 148). Pour les obligations d'admission temporaire, elle signera l'engage-

(1) Lettre au directeur de la Gironde du 3 décembre 1866.
(2) Voir le modèle dans l'annexe de la circulaire n° 352 du 20 oct. 1882.
(3) Circulaire n° 157 du 21 juin 1875.
(4) Circulaire n° 352 du 20 octobre 1882.

ment imprimé sur le 583 (voir p. 150). Mais, cette façon de procéder obligeant la caution à se rendre au bureau de la Régie pour chaque souscription d'obligation et créant pour elle une perte de temps (moins importante, à vrai dire, que pour les acquits, dont les souscriptions sont plus nombreuses, mais tout de même appréciable), l'Administration a admis (Décision ministre Fin. 13 mars 1926) que la caution pouvait s'engager jusqu'à concurrence d'une somme déterminée par le receveur principal et le directeur (voir compétence des comptables) et pour une période déterminée par un acte au 52 D [5]. Le registre 52 D sert donc à la fois en matière d'acquits-à-caution et en matière d'obligations cautionnées et d'admission temporaire. Dans ces deux derniers cas, l'acte reçu au 52 D en matière d'acquits est modifié d'après les formules prévues par la circulaire de 1926 précitée : à savoir pour les obligations cautionnées :

> Le..... mil neuf cent....., M....., demeurant à....., déclare que, relativement aux obligations cautionnées qu'il souscrira entre les mains du receveur..... des Contributions indirectes à..... pour le payement du droit sur....., augmenté de l'intérêt de crédit au taux fixé par le Ministre des Finances, il présente comme caution, en exécution des lois et règlements, M....., demeurant à....., rue....., n°..., lequel, renonçant au bénéfice de discussion et de division, s'engage, conjointement et solidairement avec lui, jusqu'à concurrence d'une somme de....., au payement des sommes inscrites aux obligations ainsi souscrites et consent à ce que, en cas de non-payement, le recouvrement de ces sommes soit poursuivi contre lui par toutes les voies de droit.
>
> M..... (caution) déclare, en outre, que sa signature mise au bas du présent engagement aura la même force et devra produire les mêmes conséquences que si elle était apposée sur l'obligation elle-même.
>
> Le présent engagement aura son effet du..... au.....
>
> Toutefois, à toute époque de ladite période de temps, et sans qu'elle soit tenue à aucune formalité, la Régie aura la faculté de rejeter la caution admise si, pour une cause

(5) Circulaire n° 236 du 7 mai 1926.

quelconque, il paraît utile de prendre de nouvelles garanties dans l'intérêt du Trésor. De même il sera loisible à M..... (caution) de se délier de son engagement, pourvu qu'il notifie au bureau des Contributions indirectes susdésigné le retrait du présent cautionnement, par une déclaration expresse, signée de lui, laquelle sera inscrite sur un registre à souche et dont il recevra une ampliation. Sa responsabilité ne resterait engagée, à partir de ce moment, que pour les obligations antérieurement cautionnées par lui qui ne seraient pas acquittées à leur échéance.

et pour les obligations d'admission temporaire :

Le..... mil neuf cent....., M....., demeurant à....., déclare que, relativement aux obligations d'admission temporaire en matière de sucre, qu'il souscrira entre les mains du..... des Contributions indirectes, à.....; il présente comme caution, en exécution des lois et règlements, M....., demeurant....., rue....., n°..., lequel s'engage conjointement et solidairement avec lui, jusqu'à concurrence d'une somme de.....

1° A payer à l'échéance portée sur lesdites obligations, entre les mains de M. le Receveur principal des Contributions indirectes, à....., les sommes portées sur ces titres de crédit, et représentant le montant des droits exigibles sur les sucres auxquels se rapportent lesdites obligations, lesquelles sommes seront acquittées en numéraire avec intérêt de crédit à compter de la date des soumissions, ou en certificats réguliers du Service des Douanes ou des Contributions indirectes, constatant, soit l'exportation, soit la mise en entrepôt de quantités correspondantes de sucres ou de produits sucrés libérés des droits intérieurs et admis par les lois et règlements pour l'apurement des obligations d'admission temporaire.

2° A restituer le montant de la détaxe de distance au taux indiqué sur les obligations sur les quantités ayant fait l'objet desdites obligations qui ne seraient pas apurées au moyen de certificats d'exportation 7 C.

M..... déclare, en outre, que sa signature mise au bas du présent engagement aura la même force et devra produire les mêmes conséquences que si elle était apposée sur l'obligation elle-même.

Le présent engagement aura son effet du..... au.....

Toutefois, à toute époque de ladite période de temps, et sans qu'elle soit tenue à aucune formalité, la Régie aura la faculté de rejeter la caution admise si, pour une cause quelconque, il paraît utile de prendre de nouvelles garan-

ties dans l'intérêt du Trésor. De même, il sera loisible à M..... (caution) de se délier de son engagement pourvu qu'il notifie au..... des Contributions indirectes, à....., le retrait du présent cautionnement par une déclaration expresse signée de lui, laquelle sera inscrite sur un registre à souche et dont il recevra une ampliation. Sa responsabilité ne resterait engagée à partir de ce moment que pour les obligations antérieurement cautionnées par lui qui ne seraient pas apurées à leur échéance.

Pour suppléer l'acte de cautionnement sur le 147 A ou le 583, une mention sera portée sur les diverses obligations souscrites par le redevable cautionné. En matière d'obligations cautionnées, la mention sera la suivante :

Le receveur principal, soussigné, certifie sous sa responsabilité que M..... est cautionné par M....., demeurant à....., et que le montant de l'obligation est compris dans la somme de....., pour laquelle M..... s'est régulièrement engagé.

En matière d'obligations d'admission temporaire, la mention sera légèrement différente et conforme au modèle ci-dessous :

Le receveur principal, soussigné, certifie sous sa responsabilité que M..... est cautionné par M....., demeurant à....., et que le montant des droits éventuellement exigibles sur les quantités de sucre inscrites à la présente obligation est compris dans la somme de....., pour laquelle M..... s'est régulièrement engagé.

Ces formules sont données par l'Administration dans la circulaire n° 236 précitée (titre III et annexes 2 et 3). L'acte de cautionnement souscrit sur les obligations elles-mêmes n'est soumis à aucun droit de timbre particulier, tandis que l'ampliation de l'engagement général souscrit au 52 D n'est remise à la caution que contre le droit de timbre de 50 centimes.

B. — Cautionnement en matière de crédits d'entrepôt et de crédit d'enlèvement.

Dans ces deux cas, l'acte de cautionnement est passé sur un registre spécial, le 52 C. Ce registre, dont la créa-

tion remonte au début du siècle dernier, servait aussi, de 1875 à 1882, à inscrire l'engagement général pour acquits, que pouvait souscrire la caution du récoltant. La contexture du 52 C (voir page 152) est prévue pour le crédit d'entrepôt, mais, grâce à l'opposition de formules supplémentaires, la caution peut être amenée, en ne signant qu'un seul acte, à garantir en même temps un ou plusieurs crédits d'enlèvement. Quelques-uns de ces additifs ont été prévus par l'Administration : pour le crédit d'enlèvement pour vins ou alcools par exemple, le 52 C doit être modifié comme suit (6) :

> Le..... 19..., M....., demeurant à..... rue,..... n°.... pourvu d'une licence n°..., en date du..... 19..., a présenté pour caution, en exécution du dernier paragraphe de l'article 1er de la loi du 1er février 1918, modifié par l'article 87 de la loi du 25 juin 1920, M....., demeurant à....., rue....., n°..., lequel, après acceptation du receveur soussigné, s'engage conjointement et solidairement avec lui au paiement du droit de circulation (ou de consommation) sur les vins (ou alcools) et produits assimilés qu'il expédiera avec le crédit d'enlèvement, prévu à l'article de la loi susvisé d'ici au..... 19...

Pour les registres confiés aux négociants, l'acte doit être ainsi complété (7) :

> Tant sur les....., actuellement en la possession du déclarant, que sur..... qu'il introduira d'ici au 1er janvier 19..., déduction faite des quantités qui auront été régulièrement enlevées de ses magasins en vertu d'acquits-à-caution et de celles sur lesquelles il justifiera avoir acquitté les droits exigibles.

Dans tous les cas, l'acte est passé à la souche et l'ampliation est remise au redevable contre paiement d'un droit de timbre de 50 centimes.

Le 52 C sert ainsi à garantir, outre le crédit d'entrepôt, tous les crédits d'enlèvement, sauf en matière de sucres,

---

(6) Circulaire n° 1092 du 18 décembre 1918.
(7) Circulaire n° 540 du 5 janvier 1889.

où l'engagement est passé sur un registre particulier : le 24 (sucres) (voir sa contexture p. 150).

Enfin, il faut signaler les engagements généraux que peuvent souscrire les compagnies de chemin de fer qui se portent caution pour leurs économats (L. A. n° 1618, 16 déc. 1932) [8].

Tous ces registres et formules ont une grande utilité. En sériant les cas divers de cautionnement, ils simplifient le travail des agents et rendent plus claire pour celui qui s'engage la portée de sa garantie. De plus, ils remédient aux lacunes de certaines lois, qui ne prévoient pas la solidarité (voir p. 65).

§ 2. — Rédaction de l'acte et formalités postérieures.

En droit civil, le cautionnement, contrat consensuel, n'est soumis à aucune forme particulière [9]. Cependant, d'après l'article 2015 du Code civil, « il ne se présume point, il doit être exprès ». Il doit donc en être dressé acte signé des parties. Mais, la jurisprudence considérant le cautionnement comme un contrat unilatéral, il n'est pas besoin de le rédiger en plusieurs exemplaires [10]. Ce contrat unilatéral constatant une promesse d'argent n'est valable qu'autant qu'il contient les formalités prévues par l'article 1326 du Code civil [11] : « Le billet ou la promesse sous seing privé, par lequel une seule partie s'engage envers l'autre à lui payer une somme d'argent ou une chose appréciable doit être écrit en entier de la main de celui qui le souscrit, ou, du moins, il faut qu'outre sa signature il ait écrit de sa main un bon ou un approuvé

---

(8) Voir Grampeix, page 393.

(9) Guillouard, n° 66; Baudry-Lacantinerie et Wahl, t. XXIV, n° 926.

(10) Cass. req., 3 avril 1850, D. P., 50.1.165.

(11) Aubry et Rau, t. VIII, § 756; Demolombe, *Contrats*, t. VI, n° 471; Laurent, t. XIX, n° 243; Cass. req., 3 mars 1853, D. P., 54.1.342; Lyon, 17 juin 1871, D. P., 71.11.192; Douai, 27 janv. 1903, D. P., 1903.11.234.

portant en toutes lettres la somme ou la quantité de la chose. Excepté dans le cas où l'acte émane de marchands, artisans, laboureurs, vignerons, gens de journée ou de service. » Sauf dans les cas d'exception cités par le Code, l'acte de cautionnement qui n'obéit pas aux prescriptions de cet article ne vaut donc, sa force probante étant infirmée, que comme simple commencement de preuve par écrit avec toutes ses conséquences, notamment l'admission de la preuve testimoniale (12).

Ces règles de droit civil sont applicables en notre matière, aucune dérogation n'étant prévue par la loi fiscale. L'acte de cautionnement, garantissant le crédit dont jouissent certains redevables, doit donc être et est en fait signé des parties. Quant au nombre d'exemplaires, un seul possédé par l'Etat créancier suffisant, point n'est besoin d'en dresser d'autres pour le redevable ou la caution. Cependant, en pratique, il en est rédigé deux : la souche restant attachée au registre administratif, et l'ampliation remise au contribuable et pouvant lui servir de preuve.

Tout cela est donc en parfaite concordance avec le droit civil.

Il n'en est pas de même de la formalité prévue par l'article 1326 du Code et appliquée aux contrats de cautionnement de droit commun par une jurisprudence constante. En effet, le contrat passé sur des registres à formules imprimées est rédigé par l'agent de la Régie; aucune mention ne précède l'apposition de la signature de la caution; car jamais ni instruction, ni directive, n'a été donnée aux comptables à ce sujet soit par renvoi sur les registres de cautionnement, soit par circulaire. Est-ce à dire que les actes de cautionnement passés en matière de contributions indirectes ne font pas foi contre ceux qui les souscrivent ? Non, d'après certains auteurs (13), qui se basent surtout sur

(12) Douai, 27 janvier 1903, précité.
(13) Planiol et Ripert, p. 887, n° 1528.

un arrêt de la Cour de cassation intervenu en la matière (Cass., ch. req., 22 oct. 1894, S., 96.1.453; D., 95.1.233 : aff. Duperron). Cette décision présente, pour résoudre la question, un intérêt capital.

Le sieur Duperron Joanny, marchand en gros, pourvu d'une licence, présente comme caution, le 1er janvier 1888, M. Duperron père, et l'acte est transcrit, selon les règles fiscales habituelles, sur le registre 52 C, la caution signant simplement la souche rédigée par le receveur des Contributions indirectes.

M. Duperron père soutient devant le Tribunal civil de Charolles que « l'acte, écrit d'une main autre que la sienne, n'est point conformément à l'article 1326 du Code civil, applicable en matière de cautionnement, revêtu du « bon pour » ou « approuvé » et que cet acte ne saurait, par suite, lui être opposé, ces formalités ayant pour but de prévenir les surprises et les abus de blanc-seing ». Le Tribunal de Charolles (jugement 9 déc. 1892) repousse le motif invoqué, et M. Duperron père est débouté de sa demande, sous prétexte « qu'il connaissait la nature de son engagement et que l'acte en question, rédigé par un préposé de la Régie, ne peut être assimilé à un acte sous seing privé » (14).

Le demandeur se pourvoit alors en cassation, se fondant sur deux points différents, dont le premier, le seul qui nous intéresse ici, est la violation de l'article 1326.

---

(14) « Attendu que Duperron père, en se présentant devant les agents des Contributions indirectes et en signant l'acte du 1er janvier 1888, n'avait aucune surprise à redouter, qu'il connaissait la nature de son engagement, puisqu'il avait déjà cautionné son fils pour l'année 1886, ainsi qu'il appert du registre 52 C, tenu par le receveur de Chaufailles; — attendu que l'acte dont il s'agit a été libellé par un préposé de la Régie, agent commissionné et assermenté; qu'il a été transcrit sur un registre spécial, coté et paraphé par un fonctionnaire public; qu'il ne peut être assimilé à un acte sous seing privé, que dès lors l'article 1326 du Code civil est sans application dans l'espèce; — Attendu que l'acte de cautionnement établi au registre 52 C fait foi par lui-même sans autre preuve ni vérification préalable et ne peut être combattu que par voie de l'inscription de faux. »

Voici *in extenso* l'arrêt rendu par la Cour sur le premier moyen :

« Attendu que, le 1er janvier 1888, Joanny Duperron, marchand en gros, et Duperron père, propriétaire, ont signé un acte reçu par un préposé des Contributions indirectes, commissionné et assermenté, acte inscrit sur un registre spécial coté et paraphé par le juge de paix, et constatant que Duperron père, présenté comme caution par son fils, s'engage solidairement avec lui au payement des droits de toute nature sur les boissons en la possession de Joanny Duperron, ou qu'il introduirait dans l'année; que Duperron prétend que l'engagement signé par lui, mais dont le texte n'a pas été écrit de sa main est nul, comme n'étant pas revêtu du « bon pour » ou « approuvé »; — mais attendu que des dispositions spéciales règlent, en matière de contributions indirectes, tout ce qui concerne les cautions à fournir par les redevables; qu'aux termes, notamment, des articles 38 de la loi du 21 avril 1832 et 6 de la loi du 2 août 1872, les marchands en gros de boissons sont tenus de présenter une caution solvable qui s'oblige solidairement avec eux à payer les droits constatés à leur charge; qu'aucune forme n'est prescrite pour la souscription de l'engagement ainsi exigé; qu'il suffit, pour sa régularité, qu'il en ait été dressé acte sur le registre à ce destiné, et qu'il porte les signatures du redevable et de sa caution; — D'où il suit qu'en rejetant le moyen de nullité proposé par Duperron, le jugement attaqué n'a pas violé l'article 1326 du Code civil; — ... Par ces motifs, rejette... »

Une analyse assez complète de la question, donnant en même temps une vue d'ensemble du problème, se trouve dans la note qui suit l'arrêt de la Chambre des requêtes, et qui le conteste de la façon suivante :

« S'il est vrai que ni l'article 38 de la loi du 21 avril 1832, ni l'article 6 de la loi du 2 août 1872, ne prescrivent

de formes pour ce cautionnement, tout ce qu'il est permis de conclure de leur silence, suivant les règles ordinaires d'interprétation des lois, c'est qu'ils ont entendu s'en référer sur ce point, comme sur les autres conditions de validité de ce cautionnement, aux dispositions du droit commun, et notamment à celle de l'article 1326 du Code civil. On ne pouvait écarter l'application de cet article dans l'espèce qu'en admettant (ainsi que l'a fait le jugement) que l'acte litigieux, ayant été libellé par un agent assermenté et commissionné de la Régie et transcrit sur un registre spécial, coté et paraphé par un fonctionnaire public, ne pouvait être assimilé à un acte sous seing privé, mais devait être considéré comme un acte authentique. La Chambre des requêtes n'a pas cru devoir aller jusque-là, et avec raison, suivant nous. En effet, le caractère d'authenticité ne saurait être attribué à un acte en dehors d'une disposition expresse de la loi. Or, s'il est vrai qu'aux termes de l'article 242 de la loi du 28 avril 1816, les actes inscrits par les employés de la Régie, dans le cours de leurs exercices, sur leurs registres portatifs font foi jusqu'à inscription de faux, il n'est contesté par personne que l'expression « exercices » s'entend uniquement des visites que font les employés chez les marchands en gros, distillateurs, ou débitants, dans le but de vérifier la nature et la quantité des boissons détenues par eux, de constater les contraventions et de fixer le montant des droits exigibles (voir Jurisprudence générale, V° Impôt indirects, n° 199) et ce serait, en conséquence, forcer absolument le sens des mots que d'étendre le bénéfice de cette disposition à l'acte par lequel un individu qui n'est pas personnellement sujet à l'exercice, accorde son cautionnement à un marchand en gros ou à tout autre redevable, alors même que cet acte serait rédigé par un préposé de la Régie. » (*Dalloz*, référence précitée.)

Quelques auteurs, contestant l'arrêt de la Cour, ont suivi

la théorie susindiquée [15]. Quant à nous, aux critiques déjà adressées, nous en ajouterons quelques autres : Tout d'abord, il est bien évident que les inscriptions du registre 52 C, sur lequel sont passés les contrats de cautionnement, ne font pas foi jusqu'à inscription de faux. Les articles 241 et 242 de la loi du 28 avril 1816 énoncent bien que les actes inscrits sur les registres portatifs, régulièrement cotés et paraphés par le juge de paix, font foi jusqu'à inscription de faux. Mais le registre 52 C n'est pas un registre portatif. Aucun compte n'y est tenu et, de plus, il ne sert qu'à enregistrer les déclarations des redevables; or, celles-ci, même sur les portatifs, ne font foi que jusqu'à preuve contraire [16].

La Cour de cassation a donc, avec juste raison, repoussé l'argument admis par le Tribunal de Charolles.

Si l'acte passé par l'employé de la Régie était un contrat de droit civil, serait-il soumis à l'article 1326 ? Certainement, car l'acte de cautionnement, bien que passé par un commerçant pour une dette commerciale, garde son caractère civil [17]. Le contrat en matière fiscale n'entre donc pas, en général, dans un des cas d'exception prévus par le dernier alinéa de l'article 1326.

Il est bien exact que les lois en matière de contributions indirectes ne prévoient aucune forme spéciale pour les actes de cautionnement. Doit-on en conclure qu'elles ont voulu en exclure l'application de la formalité du « Bon » ou « Approuvé pour » ? Non, car, s'il en était ainsi, il n'y aurait aucune raison pour qu'il en soit de même en droit civil, où ce contrat n'est soumis de par le Code lui-même à aucune forme particulière.

Quant aux dispositions législatives spéciales invoquées

---

(15) Baudry-Lacantinerie et Wahl, p. 497, n° 934 *in fine*.
(16) Cass., 25 juin 1896, *Gaz. Pal.*, 96.2.316.
(17) Baudry-Lacantinerie et Wahl, p. 629, n° 1197.

par l'arrêt de la Cour, elles ne font que prévoir la plupart du temps les cas de cautionnement. Seules, les circulaires administratives énoncent quelques règles d'application pratique. D'ailleurs, elles appliquent souvent en la matière, ainsi que nous l'avons déjà vu ou que nous le verrons, le droit commun (ex. : capacité, solvabilité, extinction). La jurisprudence, de même, fait application à ces contrats de nombreux articles du Code civil (voir notamment le chapitre des effets du cautionnement).

Quant au fait que l'acte ait été reçu par un agent commissionné et assermenté, cela n'influe en rien sur la question, du moment que cet agent n'avait pas le pouvoir de donner au contrat un caractère d'authenticité.

Pourquoi, dès lors, ne pas exiger la formalité de l'article 1326 du Code civil ? La Cour suprême fait-elle donc une distinction à ce sujet entre les cautionnements conventionnels et les cautionnements légaux ? En effet, si elle était logique avec elle-même, elle devrait appliquer la même solution à tous les actes de cautionnement exigés par les lois, celles-ci ne prévoyant pas spécialement l'application du « Bon » ou « Approuvé pour ».

Enfin, comment expliquer que pour certains actes (voir ci-après) l'Administration se soit préoccupée de la question, si du silence des textes fiscaux devait nécessairement découler une dérogation à l'article 1326 ?

Pour toutes ces raisons, l'arrêt précité de la Cour de cassation ne doit pas faire jurisprudence quant à l'article 1326. Bien que l'acte, même non revêtu de la mention « Bon » ou « Approuvé pour », vaille comme commencement de preuve et que la preuve par témoins soit, dans la plupart des cas, assez facile à fournir par le Trésor, afin d'éviter non seulement les contestations, mais encore la possibilité de pertes de procès, l'Administration aurait grand intérêt à donner des instructions précises à ses agents au sujet de l'application nécessaire de l'article 1326

du Code civil et à exiger sur tous les contrats de garantie l'apposition, avant la signature de celui qui s'engage, de la mention « Bon pour cautionnement » ou « Approuvé le cautionnement ».

Cet oubli de l'Administration, qu'il y aurait — et nous insistons sur ce point — grand intérêt à combler, est curieux à constater, et ce pour plusieurs raisons :

La première est l'importance que le Trésor attache aux actes de cautionnement..

La seconde est l'apposition sur plusieurs autres contrats administratifs constatant la promesse d'une somme d'argent de la formule exigée par l'article 1326 du Code civil. Citons, par exemple : les reconnaissances d'infraction en matière de chiffre d'affaires, où un renvoi indique de faire précéder la signature de la mention « Lu et approuvé », et les obligations cautionnées, qui doivent porter une des formules indiquées par l'article 1326 (18), et qui doivent d'ailleurs, en principe, être écrites de la main même de la caution;

Enfin, la troisième, corollaire de la première, est la réglementation minutieuse par l'Administration de la rédaction des actes de cautionnement.

Les registres 52 C et 52 D prévus pour ces engagements donnent en effet, dans leur page d'instruction, plusieurs renseignements pratiques : les déclarations doivent être écrites lisiblement et les ratures, surcharges ou interlignes, doivent être approuvés par le redevable et la caution. L'ampliation ne peut être délivrée que lorsque le contribuable et la caution ont signé la souche. Quant aux numéros d'enregistrement, ils doivent se suivre sans interruption durant l'exercice, même si de nouveaux registres sont ouverts après épuisement des anciens, et la

(18) Note n° 5653 du 25 août 1925.

série est recommencée tous les ans par le numéro 1. Après la réception de chaque acte, les comptables de la Régie doivent inscrire au répertoire imprimé en tête du registre les noms, qualités, domiciles du redevable et de la caution, ainsi que le numéro d'ordre et la date du contrat passé. Lorsque l'engagement cesse d'avoir son effet, le répertoire est annoté en conséquence. En pratique, ce répertoire est rarement tenu.

La rédaction des contrats n'offre aucune difficulté, les blancs à remplir sur l'imprimé étant peu nombreux et l'Administration ayant prévu pour chaque cas des formules spéciales (voir § 1 de cette section). Indiquons seulement deux points de détail : le comptable doit indiquer sur le 52 C la profession du redevable cautionné à cause du point de départ et de la durée du cautionnement (voir ci-après) [19]. Au 52 D, pour les obligations cautionnées, il doit mentionner le bureau de la Régie où les obligations seront souscrites [20] et modifier l'acte de cautionnement si le redevable veut s'adresser à un nouveau bureau.

L'acte de cautionnement, une fois rédigé, appelle en certains cas plusieurs formalités postérieures. Ces suites à donner au contrat proviennent de ce que l'agent qui le rédige et le signe n'est pas le seul à être intéressé à la passation de l'acte.

Ainsi, en matière d'acquits, le receveur particulier doit donner avis du cautionnement nouveau, de son renouvellement ou de sa cessation au receveur buraliste chargé de délivrer au redevable les titres de mouvement. Il doit, en outre, inscrire au registre de la recette buraliste (33 B ou 33 B *bis*) les mêmes indications qu'au répertoire des registres de cautionnement.

Pour les contrats passés au 52 C, le comptable en avise,

(19) Circulaire n° 99 du 30 août 1894.
(20) Circulaire n° 236 du 7 mai 1926.

s'il y a lieu, le chef de service. Il doit le faire, pour les distilleries, au moyen des mêmes états que ceux adressés par lui à la Direction, ces états devant être présentés à toute réquisition des employés supérieurs par les chefs de service [21].

Quant aux actes de cautionnement qui concernent les obligations cautionnées ou d'admission temporaire, le receveur principal donne au comptable subordonné, avec le nom du redevable cautionné, le montant des sommes pour lesquelles ce dernier est admis à souscrire ces obligations.

§ 3. — Signature. Cas de procuration.

Bien qu'en droit civil la signature de celui qui s'engage suffise à valider le contrat, l'acte de cautionnement pour les Contributions indirectes est signé des trois parties au contrat : redevable, caution et comptable représentant le Trésor. De plus, pour les obligations cautionnées, les signatures du redevable et de la caution sont certifiées, sur un volant de l'imprimé 147 A, envoyé ensuite à la Direction, par deux employés : à savoir, dans les recettes ambulantes, le receveur et le vérificateur ou contrôleur, et, dans les recettes sédentaires, le comptable et le chef de service [22]. Cette précaution évite au Trésor toute difficulté quant à la validité du contrat, les sommes ainsi garanties étant, en général, importantes. De plus, peut-être faut-il rapprocher cette formalité supplémentaire, qui permet d'avoir, le cas échéant, plusieurs témoins de l'acte, de l'oubli des prescriptions de l'article 1326, ci-dessus étudié. Nous avons déjà vu en effet que, d'après nous, cette

(21) Circulaire n° 99, précitée.
(22) Circulaire n° 61 du 23 août 1872.

omission infirme la force probante du titre, qui ne peut servir que comme début de preuve par écrit, rendant ainsi la preuve testimoniale possible. A notre avis, cette formalité serait donc inutile si l'article 1326 était strictement appliqué par l'Administration.

Le redevable et la caution doivent signer le contrat en présence de l'agent de la Régie, qui peut leur demander auparavant des justifications d'identité. Les registres ne doivent, d'ailleurs, jamais être déplacés (23). Le Trésor évite ainsi qu'une signature, après expertise, ne soit reconnue fausse. Si le redevable ou sa caution ne savent ou ne peuvent pas signer, un acte notarié doit être dressé aux frais du négociant.

Ils peuvent faire signer à leur place une autre personne, si elle est munie d'une procuration spéciale énonçant clairement le pouvoir conféré (24). Cet acte peut être notarié ou sous seing privé, mais en ce dernier cas il doit être enregistré et l'authenticité de la signature y apposée doit pouvoir être constatée par le service. Un exemplaire de la procuration doit toujours être remis au comptable, qui le conserve afin de le présenter aux employés supérieurs et de le produire le cas échéant en justice.

Toutes précautions utiles sont donc prises par l'Administration au sujet de la signature des actes de cautionnement.

Notons, pour terminer, la nécessité pour la Régie, malgré l'ampliation remise au redevable, de produire en justice ces actes, afin d'établir l'existence de sa créance (25) (Cass. req., 6 nov. 1895, aff. Vve Lemaître, *Journ. des C. I.*, 1896, p. 638, condamnant la Régie à montrer l'acte de

---

(23) Circulaire n° 549 du 6 janvier 1904.

(24) Circulaire n° 557 du 19 avril 1889.

(25) Ces actes ne peuvent être réclamés que s'ils ont moins de trois ans de date, la Régie n'étant pas tenue de conserver ses registres au-delà de cette période (art. 50 D. 1er germinal an XIII). Voir Sébastien, p. 235.

garantie à la caution, ainsi d'ailleurs que les registres sur lesquels les taxes étaient constatées) et l'identité de la foi due aux inscriptions des portatifs pour le redevable et la caution (Cass., 22 févr. 1887).

Section II.

Durée du cautionnement.

§ 1. — Point de départ et durée de l'engagement.

A. — Acquits et effets de crédit.

Il faut distinguer les engagements particuliers et les engagements généraux.

1° *Engagements particuliers.* — Pour les acquits, la garantie doit être fournie avant la remise par l'employé de la Régie de l'ampliation formant titre de mouvement; elle devient caduque avec la prescription, que le soumissionnaire peut opposer à l'Etat.

Pour les obligations cautionnées ou d'admission temporaire, l'acte de cautionnement doit être signé avant la délivrance de l'obligation. Là encore, l'engagement prend fin quand la prescription peut être opposée par le souscripteur.

2° *Engagements généraux.* — Pour les acquits-à-caution, le contrat est passé pour une période d'un an, et, afin de simplifier la tâche du service et les formalités à remplir, les points de départ de ce délai sont les mêmes que pour les actes passés en vue de l'obtention du crédit d'entrepôt ou de crédits d'enlèvement (voir ci-après), toutes ces garanties se complétant, en général, les unes les autres. Pour les obligations cautionnées ou d'admission temporaire, l'engagement est souscrit pour n'importe quelle durée

avec maximum d'un an. En pratique, la garantie est accordée par la caution pour une période qui varie de quatre mois à un an.

B. — Crédits d'entrepôt et d'enlèvement.

Les actes passés au 52 C ont une durée d'un an, en principe, avec comme point de départ : 1° pour les distilleries, le 1er octobre (art. 36 D. 18 sept. 1879, art. 35 D. 19 sept. 1879 et art. 28 D. 15 avril 1881) (26), à cause des comptes tenus par le service du 1er octobre au 30 septembre; 2° pour les fabriques de boissons de raisins secs et les entrepôts de raisins secs, le 1er août (27), la campagne commençant à cette date; 3° pour les autres établissements, notamment pour les marchands en gros (Ord. 21 déc. 1838), le 1er janvier, à cause des manquants, dont le règlement a lieu en fin d'année. Les soumissions cautionnées, garantissant le paiement des droits sur le sucre, sont passées en général pour un an, à dater du 1er janvier.

Bien entendu, la formalité du cautionnement doit être remplie avant l'exercice du commerce (Cass., 22 mai 1919, *Bull. des C. I.*, 1919, p. 17); il s'agissait, en l'espèce, d'un marchand en gros qui, n'étant pas cautionné, se vit appliquer pour défaut de garantie les peines prévues à l'art. 7 de la loi du 2 août 1872 (Cass., 20 mai 1920, *Bull. des C. I.*, 1920, n° 19); le redevable ne pouvant pas faire marcher son établissement, même s'il possède sa licence, avant la souscription de l'acte de garantie ou la consignation des droits (Bordeaux, 5 janv. 1894; Cass. req., 1er mai 1895, *Journ. des C. I.*, 1896, p. 339, D., 95.1.240 : aff. Salles et Grenier).

Enfin, dans tous les cas, la caution n'est responsable

(26) Circulaire n° 99 du 30 août 1894.

(27) Circulaire n° 597 du 31 juillet 1890 et circulaire n° 99 du 30 août 1894.

que des droits constatés par le service durant la période pendant laquelle elle a accordé sa garantie, et non des droits qui ont pris naissance durant ce délai mais qui n'ont été constatés qu'après (Cass. req., 18 juill. 1887, *Journ. des C. I.*, 1887, p. 44) : Il s'agissait, en l'espèce, de manquants constatés chez un marchand en gros après le 1er janvier de l'année pendant laquelle la caution s'était engagée.

De plus, nous verrons plus loin (p. 114 à 125) que le cautionnement peut s'éteindre avant le terme fixé en cas de résiliation, de faillite, etc.

§ 2. — Renouvellement des cautionnements.

Les cautionnements doivent être renouvelés, en principe, un peu avant leur terme, mais, en pratique, le comptable accorde sous sa propre responsabilité, après la fin de l'ancienne garantie, un délai moral plus ou moins long, selon la solvabilité du redevable.

Si l'engagement n'est pas renouvelé, le crédit cesse *ipso facto* : les acquits ne peuvent plus être levés qu'avec caution particulière à chaque acquit ou garantie des droits, les souscriptions d'obligations cautionnées ou d'admission temporaire doivent être refusées, sauf cautions particulières fournies. Les registres confiés aux négociants leur sont retirés et les congés levés par eux sont payés au fur et à mesure, les crédits décadaires et d'enlèvement ne pouvant plus exister. Enfin, les droits sur les stocks en magasin deviennent immédiatement exigibles. L'Administration a d'ailleurs donné en ce dernier cas, plusieurs directives à ses agents (28) :

Un inventaire doit être dressé le 31 décembre et le ser-

(28) Circulaire n° 352 du 20 octobre 1882, reproduite *in extenso*, p. 407 et 409, *Manuel de comptabilité* de Grampeix.

vice doit prendre toutes les mesures nécessaires pour éviter le non-paiement des droits par suite de l'insolvabilité du redevable, c'est-à-dire : surveillance aux abords des magasins pour prévenir la disparition des marchandises, gardien constitué, consignation des droits remboursés au fur et à mesure des expéditions ou recouvrement des droits par contrainte et saisie.

Si, après ces mesures, le redevable ne renouvelle pas son cautionnement et si, d'autre part, il n'a pu consigner seulement qu'une partie des droits, le comptable doit faire procéder à la vente des marchandises jusqu'à ce que le produit des adjudications soit suffisant pour payer tous les droits dus par le redevable, y compris l'impôt sur les quantités non encore vendues. Mais toutes les poursuites doivent être immédiatement arrêtées si l'entrepositaire exporte son stock, le livre à un autre entrepositaire ou le vend avec paiement des droits (29).

(29) Lettre de l'Administration au directeur de Tarbes, 4 juin 1860.

CHAPITRE III

EFFETS DU CAUTIONNEMENT

Trois personnes : le créancier, le débiteur principal et la caution, se trouvant en présence dans l'acte, les effets produits par celui-ci sont divisés, en général, dans les manuels de droit civil, en trois parties : rapports du créancier principal et de la caution; rapports du débiteur principal et de la caution; rapports des différentes cautions entre elles.

En matière de contributions indirectes, les deux premiers points, seuls, offrent certaines particularités. Ils seront donc traités ici à l'exclusion du troisième, qui obéit aux règles de droit commun (voir notamment art. 2033 C. civ. et son commentaire dans les manuels de droit civil). En outre, nous considérerons dans cette étude la caution comme s'engageant solidairement avec le redevable.

Section première.

Rapports de la caution et du créancier, c'est-à-dire de l'Etat.

La caution solidaire (art. 2021 C. civ.) se voit enlever les bénéfices de discussion et de division (voir p. 65), mais a le droit de réclamer, si elle est attaquée en justice, la présentation de l'acte de cautionnement (voir p. 103).

Elle est tenue envers le Trésor de toutes les dettes fiscales faites par le redevable à l'occasion des actes qu'elle a garantis (voir p. 151).

En droit civil, elle a le droit de se prévaloir de l'article 1215 du Code civil, édicté en matière d'obligations solidaires : « Dans le cas où le créancier a renoncé à l'action solidaire envers l'un des débiteurs, si l'un ou plusieurs des autres codébiteurs deviennent insolvables, la portion des insolvables sera contributoirement répartie entre tous les débiteurs, même entre ceux précédemment déchargés de la solidarité par le créancier », et non de l'article 2027. L'intérêt attaché à cette question est minime en droit fiscal, l'Administration ne divisant pas, en principe, son action contre les cautions, au cas où il y en a plusieurs.

Il n'en est pas de même de l'application faite en droit commun de l'article 2037 du Code civil [1], qui offre en la matière une grande importance comme cause d'extinction de l'acte (voir son étude à ce sujet). La chose jugée entre le créancier et la caution est opposable au débiteur principal [2]. Enfin, la caution est soumise au privilège que possède le Trésor envers ses redevables d'après l'article 47 du 1er germinal an XIII (« La Régie a privilège et préférence sur les meubles et effets mobiliers des redevables pour les droits, à l'exception des frais de justice, etc. »), autrement dit la caution est, en droit fiscal, un redevable [3]. C'est, en effet, l'opinion de la plupart des auteurs [4], qui donnent du mot redevable des définitions larges com-

---

(1) Pau, 21 janv. 1884, S., 86. 2. 90; Req., 19 déc. 1927.

(2) Cass., 1er déc. 1885, S., 86. 1. 55. Voir Baudry-Lacantinerie et Wahl, t. XXIV, p. 543 et 544, note 7; Planiol et Ripert, p. 897, *in fine*, et p. 898, note 1.

(3) Voir Sébastien, *Traité du privilège*, p. 30 à 35.

(4) Voir Aubry et Rau, § 263 *bis;* Baudry-Lacantinerie et de Loynes, t. I, p. 66; Allix et Lecerclé, p. 208.

prenant la caution. La jurisprudence suit la doctrine : après deux arrêts de la Cour de cassation rendus en matière de douanes, où la législation sur ce point est la même (LL. 22 août 1791 et 4 germinal an II) (14 mai 1816, S., 16. 1. 190, et 12 déc. 1822, S., 22. 1. 172, aff. Defrondat), deux autres arrêts, dont un de la Cour suprême, décident que le mot redevable doit comprendre tous ceux qui sont débiteurs de droit envers la Régie et qu'en conséquence la caution d'un contribuable doit être soumise au privilège que possède le Trésor (Cass., 18 janv. 1841, S., 41. 1. 324, aff. Fourcade, cassant un arrêt du Tribunal de Nantes, 7 mai 1839, et Cour de Paris, 29 nov. 1864, S., 65. 2. 108; D., 65. 2. 485, aff. Paintendre). La jurisprudence est donc solidement établie et le Trésor peut, avec juste raison, se prévaloir de son droit au privilège sur les biens mobiliers d'une caution, même si celle-ci ne s'était pas engagée solidairement, la solidarité ne jouant aucun rôle en la matière.

Section II.

Rapports du débiteur principal et de la caution.

La caution ayant payé, le créancier va se retourner contre le débiteur principal; elle peut même agir contre lui dans certains cas avant tout paiement. D'où les deux cas à envisager successivement : La caution a payé ou n'a pas encore payé.

§ 1. — La caution a payé au lieu et place du débiteur principal.

Elle a, en droit civil, une action subrogative, à laquelle sont attachées les sûretés qu'avait le créancier contre le débiteur principal (art. 2029 C. civ., appliquant à la caution l'alinéa 3 de l'art. 1251), et une action personnelle sans garanties spéciales, mais qui permet à la caution

d'obtenir du débiteur le paiement non seulement de la dette principale, mais encore des intérêts de celle-ci, des frais faits après la dénonciation de la poursuite par la caution au débiteur principal et de dommages-intérêts, s'il y a lieu (art. 2028 C. civ.)[5].

En matière de contributions indirectes, l'action personnelle n'a jamais été refusée à la caution. Quant à l'action subrogative, les tribunaux, qui ont eu plusieurs fois l'occasion de trancher la question[6], ont toujours admis que la caution soit subrogée au privilège que possède l'Etat sur les redevables (Cass., 22 janv. 1849; Trib. comm. de Bordeaux, 28 mai 1859; Trib. comm. de la Seine, aff. Guendré, 23 juin 1881; Cass., aff. Prévost, 14 nov. 1893, S., 94. 1. 397; D., 94. 1. 370, en matière de douanes; C. d'appel d'Aix, 2 févr. 1897, D., 97. 2. 168). Bien entendu, cette subrogation ne saurait s'étendre à la procédure de contrainte spéciale à l'Etat. Voici d'ailleurs, résumés, les arguments invoqués par les débiteurs principaux : le paiement fait par la caution emporte novation de la créance primitive; de plus, le privilège est intransmissible parce qu'établi dans un intérêt d'Etat supérieur à l'intérêt privé et, si la subrogation existait pour le privilège, il n'y aurait aucune raison de ne pas l'appliquer aussi à la contrainte; enfin, les effets du cautionnement entre débiteurs principaux et cautions ne sont pas applicables à la caution légale, traitée en appendice dans un chapitre IV du Code civil. A ces arguments les cautions et les juges ont répondu que la novation ne se présumant pas (art. 1273 C. civ.), le paiement fait par la caution n'entraîne aucune modification dans la nature de la créance, que le privilège de l'Etat est un privilège de droit commun dont l'intransmissibilité

---

(5) Voir sur le montant du recours Baudry-Lacantinerie et Wahl, t. XXIV, n° 1079 à 1082, et Planiol et Ripert, t. XI, n° 1540.

(6) Voir Sébastien, *Traité du privilège*, p. 259 à 266, avec les commentaires des arrêts.

n'a été prévue par aucune loi et que, d'autre part, le mode de recouvrement par contrainte, spécial à l'Etat, est entièrement détaché du privilège, enfin, que le Code civil n'a jamais déclaré inapplicables aux cautionnements légaux les règles générales édictées par lui et que cette manière de voir ne peut pas résulter de la position des divers chapitres dans le Code.

Ces réfutations sont parfaitement justes. De plus, la subrogation dans le privilège n'est nullement contraire aux intérêts du Trésor, puisque la jurisprudence applique aussi en matière fiscale le corollaire de l'article 1251, l'article 1252 : « La subrogation ne peut nuire au créancier, lorsqu'il n'a été payé qu'en partie; en ce cas, il peut exercer ses droits pour ce qui lui reste dû par préférence à celui dont il n'a reçu qu'un paiement partiel. » Une caution qui n'a payé qu'une partie de la somme due par le redevable ne peut donc pas se faire rembourser par celui-ci, avant que le Trésor n'ait été entièrement payé, car personne n'est censé subroger quelqu'un contre lui-même : « *Nemo contra se subrogase censetur* ». Le cas le plus ordinaire est celui où le débiteur principal est tombé en faillite. Il existe un seul arrêt de la Cour de cassation sur ce point, et encore a-t-il été rendu en matière de douanes (Cass., 4 janv. 1888, S., 88. 1. 329; D., 88. 1. 55); mais on peut prévoir avec juste raison que la même solution serait donnée au problème s'il se posait pour les contributions indirectes. La Cour suprême ne se borne pas à invoquer comme motifs le droit commun et l'application logique du complément de l'article 1251, mais donne encore d'autres raisons, qui n'ont rien à voir, à notre avis, avec le sujet : la caution fiscale n'est pour elle, dans ses rapports avec l'Etat, « ni une caution proprement dite dans le sens du Code civil, ni un codébiteur ordinaire, mais un redevable soumis en cette qualité à des règles exorbitantes du droit commun; elle ne peut dès lors, après acquit-

tement des taxes directement dues par elle, invoquer la subrogation légale aux droits du Trésor contre le Trésor lui-même ». Evidemment la caution, comme nous l'avons vu dans la section I de ce chapitre, est un redevable; mais ce n'est pas à ce titre que l'article 1252 lui est appliqué : c'est au contraire, comme caution solidaire régie par les règles du droit civil. Le motif invoqué par la Cour de cassation et repris d'ailleurs par Allix est donc, d'après nous, erroné.

En résumé, la caution qui a payé le Trésor aura le droit d'exercer contre le débiteur principal l'action subrogative de droit commun avec ses restrictions ordinaires. Il existe cependant deux cas exceptionnels, dans lesquels, d'après le droit civil, elle serait sans doute privée de tout recours (art. 2031, al. 1 et 2) : « La caution qui a payé une première fois n'a point de recours contre le débiteur principal qui a payé une seconde fois, lorsqu'elle ne l'a point averti du paiement par elle fait, sauf son action en répétition contre le créancier. Lorsque la caution aura payé sans être poursuivie et sans avoir averti le débiteur principal, elle n'aura point de recours contre lui dans le cas où, au moment du paiement, ce débiteur aurait eu des moyens pour faire déclarer la dette éteinte; sauf son action en répétition contre le créancier. » (Pour plus de développements, voir les manuels de droit civil). Enfin, si un redevable a agi de concert avec des tiers pour tromper le fisc, la caution, qui a été contrainte de payer diverses sommes résultant de ces fraudes, peut agir en remboursement non seulement contre le débiteur principal, mais encore contre les tiers complices (Cass. req., 26 juin 1894, aff. *Farain et Brudenne* c. *Blambin*, *Journ. des C. I.*, 1895, p. 633, S., 96. 1. 16).

Mais ce n'est point, d'après nous, par application des principes de la faute délictuelle que ces tiers sont tenus de restituer à la caution les sommes payées par elle (voir

sur ce point Baudry-Lacantinerie et Wahl, t. XXIV, n° 1127). C'est plutôt une extension d'interprétation de l'article 55 du Code pénal.

§ 2. — La caution n'a pas encore payé la dette.

En droit civil, la caution a d'avance contre le débiteur principal une action personnelle, basée sur les principes de mandat ou de gestion d'affaires dans les cas énumérés par l'article 2032 du Code civil :

1° lorsqu'elle est poursuivie en justice pour le paiement;

2° lorsque le débiteur a fait faillite ou est en déconfiture;

3° lorsque le débiteur s'est obligé de lui rapporter sa décharge dans un certain temps;

4° lorsque la dette est devenue exigible par l'échéance du terme sur lequel elle avait été contractée;

5° au bout de dix années, lorsque l'obligation principale n'a point de terme fixe d'échéance, à moins que l'obligation principale, telle qu'une tutelle, ne soit pas de nature à pouvoir être éteinte avant un temps déterminé.

Certains de ces cas pourraient recevoir leur application en la matière, notamment ceux d'action intentée en justice contre la caution ou de redevable en faillite.

De cette étude des effets du cautionnement il est facile de dégager les idées générales suivantes :

Le cautionnement en matière financière produit les mêmes effets qu'en droit civil, car la caution est une caution solidaire ordinaire (ex. : application des art. 1215, 2037, 2021, 2028, 2029, et 1251, 1252, 2031 et 2032). De plus, la caution étant un redevable à titre de débitrice éventuelle de droits envers l'Etat, les effets du cautionnement sont soumis, en sus du droit commun, à certaines règles de la législation financière (ex. : application art. 47 du 1er germinal an XIII et L. 4 germinal an II).

CHAPITRE IV

ETUDE DES DIVERS CAS D'EXTINCTION DU CAUTIONNEMENT

Il faut distinguer, parmi les divers cautionnements, les engagements généraux pour acquits ou effets de crédit. Ils obéissent, en effet, à des règles spéciales. Au contraire, pour les autres actes de garantie, c'est le droit commun qui est appliqué, avec quelques modalités dérivant du fait que l'on se trouve en présence de l'Etat comme créancier.

Section première.

Engagements généraux pour acquits ou effets de crédit.

L'acte de cautionnement passé au 52 D, souscrit afin d'éviter de multiples dérangements à la caution, remplace, en réalité, une suite de contrats successifs [1] : c'est la raison pour laquelle une clause particulière est insérée dans l'acte pour permettre aux parties en présence — créancier, c'est-à-dire Trésor, ou caution, — de résilier le contrat à leur gré à n'importe quelle époque de l'année. D'où l'obligation pour tous les agents de la Régie de se tenir informés des changements qui peuvent survenir dans la solvabilité des cautions ou dans la fréquence et l'importance des souscriptions d'acquits [2].

(1) Cette idée sera retrouvée plus loin, à propos de la responsabilité des héritiers.

(2) Circulaire n° 352 du 20 octobre 1882.

De son côté, la caution, si elle se trouve à un moment donné engagée au-delà de ses prévisions, peut retirer sa garantie au débiteur principal.

Pour les acquits-à-caution, elle est alors tenue d'en faire la déclaration à la recette buraliste où sont délivrés les acquits. Cette déclaration, inscrite à la souche du registre n° 17, est signée par la caution, qui en reçoit une ampliation sans timbre. Le receveur buraliste donne aussitôt avis de cet acte au comptable supérieur.

Pour les effets de crédit, la caution doit faire la déclaration au bureau où sont délivrées les obligations, mais la déclaration n'est pas reçue au registre n° 17, car ce registre, qui est essentiellement un registre de recette buraliste, n'existe pas, en principe, dans les autres recettes. L'acte est passé au registre 52 D, signé à la souche par la caution, à qui le comptable délivre l'ampliation. Si la déclaration est reçue par le receveur particulier, il doit la transmettre sans retard au receveur principal.

L'acte de cautionnement peut ainsi être résilié par le créancier ou la caution, mais ce droit serait refusé au débiteur principal. De plus, dans les cas où les autres cautionnements sont éteints, la caution pour acquits ou effets de crédit se trouve libérée *ipso facto* sans aucune formalité.

Section II.

Autres engagements, notamment pour crédits d'entrepôt ou d'enlèvement.

Leurs cas d'extinction sont limités. Les circulaires (3) et les auteurs administratifs en prévoient trois : consentement mutuel, faillite du débiteur principal, insolvabilité de la caution.

---

(3) Circulaires n° 352 du 20 octobre 1882 et n° 557 du 19 avril 1889.

C'est vraiment vouloir trop simplifier. En réalité, les causes de libération de la caution sont assez nombreuses; d'autre part, comme nous le verrons plus loin, certains de ces cas ne sont pas par eux-mêmes des cas de résiliation.

En droit civil, le contrat est éteint soit par voie de conséquence, l'obligation principale étant éteinte, soit par voie principale.

§ 1. — Extinction par voie de conséquence.

L'accessoire ne subsistant pas sans le principal, les diverses causes qui éteignent l'obligation du débiteur principal libèrent la caution.

1° *Le paiement.* — Il faut entendre par là le paiement par le redevable de toutes les sommes garanties par l'acte de cautionnement, et non pas l'échéance du terme ou la prorogation de délai accordée par le Trésor (voir ci-après, p. 124) (4).

2° *La novation. La dation en paiement.* — La novation (art. 1281 C. civ.) ne reçoit aucune application en la matière. En effet, même au cas de paiement par souscription d'obligation cautionnée d'une dette garantie (par exemple, un crédit d'enlèvement), il n'y a pas novation (5).

De même, la dation en paiement (art. 2038 C. civ.) n'est pas admise par le Trésor, les biens étant vendus aux enchères en ce cas. C'est alors le paiement qui éteint l'obligation.

3° *Remise de dette : concordat ou transaction.* — La remise de dette libère la caution (art. 1287 C. civ.).

Si le débiteur principal tombe en faillite, la caution n'est libérée pour la partie de la dette éteinte que s'il y a con-

---

(4) Baudry-Lacantinerie et Wahl, nos 1142 et 1143.

(5) Blondeau, p. 70-71.

cordat amiable ou abandon d'actif (6). La remise concordataire pure et simple laisse, en effet, subsister une obligation naturelle, au paiement de laquelle la caution est toujours tenue en vertu de l'article 545 du Code de commerce, qui maintient les obligations des coobligés du failli (7).

La même solution doit être donnée au cas de liquidation judiciaire.

Ce cas offre peu d'intérêt en matière de contributions indirectes, où l'Administration, qui possède une créance privilégiée, n'accorde jamais au failli ou au liquidé remise de sa dette.

La transaction, par contre, est fréquente soit avant, soit après jugement. L'engagement de la caution se trouve alors éteint pour la portion de la dette dont l'Administration a libéré le créancier.

4° *La compensation. La confusion.* — Ces deux cas, prévus par les articles 1294, al. 1, et 1301, al. 1, du Code civil, ne reçoivent aucune application en matière de contributions indirectes. En effet, la compensation n'a lieu dans aucune circonstance vis-à-vis de l'Etat, et la confusion du Trésor et du débiteur principal est impossible à concevoir.

5° *La perte de la chose. Le serment. La chose jugée.* — Ces divers cas éteignent, en droit civil, le cautionnement. Si la marchandise entreposée ou transportée par acquit se perd par cas fortuit ou de force majeure, la caution est donc libérée.

Le serment prêté en justice par le débiteur principal produit le même effet.

Quant à la chose jugée, la question est discutée (8).

---

(6) Baudry-Lacantinerie et Wahl, n° 1155.

(7) Arrêt de Besançon du 28 février 1900, aff. Périquet. Voir Sébastien, p. 309, note 2; Colin et Capitant, t. II, p. 825, *in fine*.

(8) Pour Guillouard, n° 223. *Contra* Colin et Capitant, t. II, p. 742.

6° *La nullité de l'engagement principal.* — « Le cautionnement ne peut exister que sur une obligation valable. On peut néanmoins cautionner une obligation, encore qu'elle pût être annulée par une exception purement personnelle à l'obligé, par exemple dans le cas de minorité. » (Art. 2012 C. civ.).

Ainsi, en notre matière, si l'obligation principale est nulle d'une nullité inhérente à la dette, le cautionnement, contrat accessoire, est lui-même nul. Citons, par exemple, le cas d'une obligation cautionnée non signée du débiteur principal. En réalité, ce sont des hypothèses théoriques plutôt que pratiques. Si la nullité concerne un fait personnel au débiteur, par exemple, certaines incapacités, le cautionnement reste valable. Les auteurs et la jurisprudence font entrer notamment dans le cas prévu par l'alinéa 2 de l'article 2012 les obligations principales souscrites par les mineurs, les interdits, les internés, les femmes mariées non autorisées et les personnes pourvues d'un conseil judiciaire (9).

Enfin, il est un cas un peu spécial de nullité de l'obligation principale. Il s'agit de la faillite du débiteur (10).

D'après Sébastien, la déclaration de faillite ou de liquidation judiciaire supprime l'individualité du débiteur principal. « La déclaration de faillite anéantit l'individualité du commerçant et, comme le cautionnement a été précisément exigé et fourni en vue des dettes fiscales pouvant résulter du commerce du failli, il va de soi qu'il prend fin avec les opérations commerciales de ce dernier. » (11). Le failli ou le liquidé, n'ayant plus la liberté de ses actes dans la direction de son commerce, son obligation de payer certains impôts, découlant de son activité commerciale, voit

---

(9) Voir Baudry-Lacantinerie et Wahl, n° 945.
(10) Sébastien, p. 308 à 311 et p. 317 et 318.
(11) Id., n° 320, *op. cit.*

sa cause enlevée et est donc résiliée pour manque de cause par application de l'article 1131 du Code civil (12).

Cette théorie pleinement satisfaisante libère donc la caution quant aux faits postérieurs à la déclaration de faillite ou de liquidation judiciaire et étend même la solution au redevable dépossédé de ses biens par une saisie exécution.

C'est ce qu'avait édicté dès 1863 l'Administration des Contributions indirectes (13). La jurisprudence s'est ralliée à cette doctrine (14).

De ce point de vue découlent les conséquences suivantes :

Dès qu'ils ont connaissance de la faillite ou de la liquidation d'un entrepositaire, les agents de la Régie doivent effectuer immédiatement (et nous insistons sur ce point peu suivi en pratique) un inventaire des marchandises en entrepôt, afin de bien délimiter les manquants, et par là même la responsabilité de la caution. En effet, si le service n'effectuait cette opération que quelque temps plus tard, la caution poursuivie pourrait attaquer l'Etat en justice et prétendre que, les manquants constatés étant nés entre la déclaration de faillite ou de liquidation judiciaire et l'inventaire, elle n'est pas responsable de leur paiement.

La déchéance du terme, conséquence de la faillite ou de la liquidation judiciaire, n'atteint pas la caution, qui continue à jouir du délai antérieurement fixé (15). Cette solu-

---

(12) Sur le problème juridique de la cause et ses applications jurisprudentielles, voir Bonnecase, t. II, p. 229 à 251.

(13) Circulaire n° 905 du 5 juin 1863, idée reprise par les circulaires n° 352 du 20 octobre 1882 et n° 557 du 19 avril 1889.

(14) Trib. civ. de Versailles, 30 nov. 1880, affaire Simion et Cie; arrêt de Cass., 5 juin 1899, affaire Féraud et Valat, S., 1901. 1. 18, d'après lequel tout événement qui modifie la situation commerciale du redevable produit les mêmes effets que la faillite.

(15) Jurisprudence constante en droit civil : voir Baudry-Lacantinerie et Wahl, n° 1014, p. 541, note 4, et p. 542, note 1. En la matière, arrêt de la Cour de Besançon du 28 févr. 1900, précité.

tion est applicable aux crédits d'entrepôt ou d'enlèvement et aux acquits-à-caution. Mais pour les obligations cautionnées, que décider ? L'article 444 du Code de commerce, afin d'assurer le crédit commercial, énonce, dans son alinéa 2, « qu'au cas de faillite du souscripteur d'un billet à ordre, de l'accepteur d'une lettre de change ou du tireur à défaut d'acceptation, les autres obligés sont tenus de donner caution pour le paiement à l'échéance, s'ils n'aiment pas mieux payer directement ».

La déchéance du terme atteint donc la caution pour les effets de commerce. L'obligation cautionnée possède toutes les caractéristiques de ces effets, elle garde cependant à la créance son caractère fiscal (16). L'article 444, al. 2, du Code de commerce ne lui est pas dès lors applicable, et l'Administration ne peut actionner la caution qu'à l'échéance fixée en dressant un nouveau protêt et en le dénonçant à la caution et au syndic (17).

L'ancienne garantie étant éteinte, le Trésor est appelé à exiger du syndic ou du liquidé de nouvelles sûretés. Si le syndic continue le commerce du failli, de nouvelles cautions doivent être données pour les divers crédits. Il en est de même si le liquidé poursuit l'exploitation de son établissement. Si le syndic se contente d'assurer l'épuisement du stock, une nouvelle caution pour les acquits levés doit être fournie, mais point n'est besoin en ce cas de la présentation d'une nouvelle sûreté personnelle pour l'entrepôt, les droits sur les denrées entreposées ayant été garantis par une contrainte. Enfin, la caution a le droit d'intervenir dans la faillite contre le syndic, afin que ce dernier acquitte la totalité de la créance privilégiée des Contributions indirectes avant de se dessaisir de l'actif (jugement Trib. de Lyon, 9 déc. 1876, aff. Régaud).

---

(16) Cass., 16 févr. 1876.
(17) Circulaire n° 392 du 22 juin 1848.

7° *Prescription de l'obligation principale.* — La caution est libérée par cette prescription, sauf si elle a été personnellement condamnée (Cass., 25 nov. 1903).

Mais la prescription interrompue contre le débiteur principal est interrompue contre la caution (art. 2250 C. civ.) (Cass., 18 mars 1884, *Bulletin civil*, n° 59). C'est ainsi que la contrainte décernée au débiteur principal interrompt la prescription vis-à-vis de la caution (Trib. civ. de Lyon, 5 févr. 1886, affaire Gouan et Balagairie, *Journ. des C. I.*, 1888, p. 69). La proposition adverse n'est pas admise, en général (18). Aussi la contrainte décernée à la caution doit-elle être dénoncée au débiteur principal.

Notons, enfin, que le décès du débiteur ne libère pas la caution, l'engagement de celle-ci continuant vis-à-vis des héritiers (Trib. civ. de Villefranche-sur-Saône, 18 mai 1910).

§ 2. — Extinction par voie principale.

A. — Causes dérivant du droit commun.

L'obligation qui résulte du cautionnement s'éteint par les mêmes causes que les autres obligations (art. 2034 C. civ.). Nous avons déjà étudié la plupart de ces causes : remise de dette, novation, compensation, confusion, etc. Citons, en outre, le commun accord, ou *mutuus dissensus*, de l'art. 1134, al. 2, du Code civil.

Le décès de la caution n'éteint pas en droit civil l'engagement, qui passe aux héritiers (art. 2017 C. civ.). Ces derniers sont donc tenus, chacun pour leur part et portion (art. 1220 C. civ.), de l'engagement pris par le *de cujus*.

---

(18) Guillouard, n° 221; Baudry-Lacantinerie et Wahl, n° 1166. *Contra :* Troplong, n° 464; Planiol et Ripert, n° 1539.

Telle est la solution admise en ce qui concerne les crédits d'entrepôt (jugement Trib. civ. de Villefranche-sur-Saône, précité).

Mais pour les acquits-à-caution et les effets de crédit, que faut-il conclure ? L'engagement général, en effet, remplace ici une suite d'engagements successifs. Il est évident que l'obligation de la caution se transmet entièrement aux héritiers pour les acquits ou effets de crédit souscrits avant le décès. Quant aux acquits ou obligations souscrits postérieurement, quelle solution adopter ? Certains auteurs (19) pensent que les héritiers de la caution n'en sont pas responsables, car ces engagements n'étaient pas encore formés lors du décès. Nous combattons vivement cette thèse, qui semble pourtant être celle adoptée par l'Administration. L'acte de cautionnement pour acquits ou effets de crédit, bien que garantissant des engagements futurs successifs du débiteur principal, n'en forme pas moins une obligation à objet unique. En effet, les dettes principales garanties pour un temps déterminé sont bien délimitées quant à leur nature. Il n'y a donc aucune raison pour qu'en l'absence de textes spéciaux l'article 2017, précité, ne soit pas appliqué purement et simplement. L'Administration pourrait donc, à notre avis, sans crainte d'un échec, poursuivre devant les tribunaux les héritiers des cautions à l'occasion des acquits ou obligations souscrits postérieurement au décès.

Il est à remarquer que la solution que nous proposons ne nuit en rien aux héritiers, qui reçoivent en même temps que l'obligation à l'acte de garantie la faculté de résiliation accordée à la caution et peuvent, par conséquent, se délier quand bon leur semble.

---

(19) Voir notamment *Journ. des C. I.*, chronique du 8 juillet 1936, p. 326-327.

Pour les crédits d'enlèvement, il nous semble, pour les mêmes raisons, logique de déclarer les héritiers responsables des crédits accordés postérieurement au décès.

Notons, pour terminer, que l'insolvabilité de la caution n'est pas, à notre avis, contrairement à ce qu'énoncent les circulaires recopiées par certains auteurs, une cause d'extinction du cautionnement. Quand une nouvelle caution est exigée, l'ancien engagement subsiste, en effet, à côté du nouveau. Si la première caution fournie redevenait solvable, elle pourrait donc être poursuivie utilement par l'Administration.

B. — Cause particulière au cautionnement.

« La caution est déchargée lorsque la subrogation aux droits, hypothèques et privilèges du créancier ne peut plus, par le fait de ce créancier, s'opérer en faveur de la caution. » (Art. 2037 C. civ.). Cet article est appliqué en droit civil à la caution solidaire par la doctrine (20) et par une jurisprudence bien établie (21). Un arrêt rendu pour les Douanes (22) a cependant contesté cette solution, en se basant sur le fait que l'article 2037 est une conséquence du bénéfice de discussion, auquel n'a pas droit la caution solidaire (23). Cette thèse est totalement fausse. La caution fournie en matière fiscale, obéissant aux règles du droit commun, est libérée lorsque la subrogation aux droits et privilèges du Trésor ne peut plus, par le fait de celui-ci,

---

(20) Guillouard, n° 243; Aubry et Rau, t. IV, p. 696, § 429; Planiol et Ripert, n°s 1539 et 1538; Baudry-Lacantinerie et Wahl, n° 1188.

(21) Voir la liste des arrêts dans Baudry-Lacantinerie et Wahl, p. 623, note 4.

(22) Jugement du Tribunal de commerce de Nantes du 12 avril 1886, d'après lequel la caution fournie serait un véritable codébiteur solidaire.

(23) Pour la réfutation de cette théorie, voir Vialet, *De l'extinction du cautionnement par impossibilité de subrogation*, thèse Lyon, 1900.

s'opérer en faveur de la caution (Cass., 23 juill. 1885, S., 85. 1. 173; 18 déc. 1884, S., 45. 1. 108).

Comme en droit civil également, les faits du Trésor qui emportent décharge de la caution [24] sont : soit un fait actif, par exemple, la mainlevée d'une hypothèque, la décharge d'une seconde caution, ou la perte d'un objet soumis à un privilège ou à un droit de rétention [25]; soit un fait passif ou une simple négligence, par exemple, l'omission du renouvellement d'une inscription hypothécaire ou la vente de biens soumis à privilège sans revendication du droit de préférence sur le prix (jugement Trib. civ. de Domfront, 10 déc. 1874, aff. Plessis).

Mais l'article 2037 n'est pas applicable si le Trésor provoque la faillite du redevable, omet de produire à cette faillite ou accorde une prorogation de terme au débiteur en s'abstenant de le poursuivre à l'échéance (Cass., 22 janv. 1849, aff. Jean Hérault; Trib. civ. de Lyon, 5 févr. 1886, aff. Gonon et Balagairie, *Journ. des C. I.*, 1888, p. 69; Trib. de Villefranche-sur-Saône, 18 mai 1910; *Bull. des C. I.*, 1911, n° 23; Cass., 6 févr. 1911, S., 2. 1. 501). Ce dernier cas, d'ailleurs, entre dans le cadre de l'article 2039 du Code civil, qui décide que « la simple prorogation de terme accordée par le créancier au débiteur principal ne décharge point la caution ».

Telle est la première condition à laquelle est subordonnée la décharge de la caution : une sûreté garantissant la créance et non conservée par le Trésor. Mais il en existe d'autres.

Il faut, en effet, qu'il s'agisse d'une sûreté existant déjà lors du cautionnement et que la faute du créancier ait com-

---

(24) Pour l'étude détaillée de ceux-ci voir Baudry-Lacantinerie et Wahl, p. 612 et suiv.

(25) Arrêt de Cass., 18 déc. 1844, D., 45. 1. 47, acceptant l'exception de cession d'actions basée sur le fait que l'Administration a laissé échapper un chargement d'alcool.

mis un préjudice à la caution. Une demande en justice de la part de cette dernière est enfin nécessaire, car l'article 2037 n'est pas applicable de plein droit (26)

Afin de conserver une créance bien garantie, il est donc nécessaire que le Trésor, par l'intermédiaire des agents de la Régie, prenne en temps voulu, pour éviter la perte des sûretés qu'il possède envers les redevables, toutes les mesures opportunes, notamment en ce qui concerne les inventaires, les retraits de registres et surtout les poursuites.

Cette étude de l'extinction du cautionnement, qui clôt celle de sa réglementation, montre une fois de plus la prédominance des grands principes et même de la plupart des règles d'application du droit civil.

---

(26) Pour l'étude de ces diverses conditions, voir les traités et précis de droit civil.

CONCLUSION

Certains problèmes du cautionnement personnel sont communs à plusieurs sortes d'impôts (ex. : responsabilité des comptables, acceptation des cautions), et, si les solutions doivent être recherchées parfois dans les contributions indirectes, c'est quelquefois l'inverse qui se produit. *A contrario*, il existe quelques différences de réglementation qui sont très intéressantes à constater. Enfin, deux autres sortes d'impôts, les droits de douane et les droits d'octroi, frappant parfois la circulation des marchandises en dehors des impôts indirects proprement dits, plusieurs institutions de crédit, notamment l'acquit et l'entrepôt, sont communes à ces trois sortes d'impôts.

Toutes ces considérations montrent que, s'il est nécessaire de bien limiter un sujet avant d'en aborder l'étude, il n'est nullement utile de l'isoler.

Sortant du cadre étroit que nous nous étions assigné dans l'introduction, nous devons donc, examinant rapidement les autres branches fiscales, donner un aperçu sommaire du cautionnement personnel en matière de douanes, d'octroi et d'enregistrement. Cette sûreté n'existe pas pour les contributions directes, par manque de cause, pourrait-on dire, car il n'y a presque aucun crédit accordé pour le recouvrement de ces impôts.

A. — *Douanes* (1).

L'impôt portant sur des marchandises, le cautionnement personnel joue ici un rôle important dans les nombreux cas où un crédit est accordé.

a) Sources du cautionnement : Le crédit des droits.

1° *L'entrepôt.* — Il n'y a entre ce crédit d'exigibilité du droit de douane et l'entrepôt en matière de contributions indirectes aucune différence. Ce phénomène s'explique par le fait que ces deux sortes d'entrepôts ne sont, en réalité, qu'une seule et même institution, l'un d'entre eux découlant de l'autre.

Nous retrouvons donc ici les entrepôts réels et les entrepôts fictifs. A côté, cependant, il faut signaler les cabinets-entrepôts qui existent à l'intérieur de certains entrepôts réels, et qui permettent de soumettre certaines catégories de marchandises à des manipulations particulières et les entrepôts spéciaux (ex. : viandes frigorifiées, pétroles).

2° *L'acquit-à-caution.* — Servant à transporter les marchandises introduites en France en suspension du paiement des droits d'importation, l'acquit est soumissionné par diverses sortes de redevables. A côté du transit ordinaire, effectué sous la responsabilité de l'expéditeur (acquit D 15), existe le transit international, où le transporteur seul est responsable. Cette dernière institution se divise en transit effectué par les compagnies de chemin de fer sous leur responsabilité soit d'un point de la frontière à l'intérieur, ou *vice versa* (acquit D 29), soit de frontière à frontière (acquit D 30) et en transit par eau ou par voie aérienne, qui s'effectue sous la responsabilité de la com-

---

(1) Bibliographie : Allix, *Les droits de douane*, 1932. Observations préliminaires du tarif des douanes. Circulaires administratives, notamment la circulaire n° 139 du 4 mai 1921.

pagnie de navigation fluviale ou aérienne qui transporte la marchandise (acquit D 30 *bis*).

Enfin, l'admission temporaire, qui existe en matière de douanes pour de nombreux produits, nécessite, sauf pour les sucres, qui suivent un régime spécial, l'emploi d'acquits D 18 portant soumissions cautionnées.

L'acquit paraît, à première vue, ne pas être, comme pour les contributions indirectes, le complément quasi indispensable de l'entrepôt; et pourtant, si l'on considère par une fiction de l'esprit les pays étrangers comme de vastes entrepôts réels, le rôle de l'acquit douanier est alors identique à celui de l'acquit de Régie.

3° *Le crédit d'enlèvement.* — Bien que portant le même nom que le crédit d'enlèvement *largo sensu*, tel que nous l'avons défini en matière de contributions indirectes, cette institution semble en différer totalement. Si l'on continue cependant à considérer les pays étrangers comme des entrepôts, cette différence s'estompe tellement qu'elle devient une ressemblance étonnante.

Dans les deux cas, c'est l'enlèvement des marchandises qui détermine le paiement de l'impôt (2). Les produits se trouvant en entrepôts, c'est-à-dire, pour les douanes, sur les quais de débarquement, sont, en effet, le gage des droits dus au Trésor, et comme tels soumis au droit de rétention. Les redevables ne peuvent donc les enlever que s'ils ont acquitté les droits exigibles.

L'application de ce principe soulève des difficultés dans les deux branches fiscales. En matière de contributions indirectes, c'est la fréquence des enlèvements qui cause au redevable un trop grand dérangement; en matière de douanes, c'est l'abondance des marchandises déposées dans les ports qui crée parfois un sérieux encombrement,

---

(2) Pour les douanes, art. 30, tit. 13, L. 22 août 1791.

si le recouvrement des droits a lieu au fur et à mesure des vérifications. La solution à apporter à ces deux problèmes d'ordre pratique est la même : accorder un crédit en permettant au redevable de payer les droits sur les marchandises enlevées, en bloc et au bout d'un certain délai.

Cette mesure, apparue dans les douanes pour les principaux ports en 1831, fut successivement étendue à tous les ports (L. 29 déc. 1884, art. 11) et à tous les bureaux de douanes (L. 26 févr. 1887, art. 5). Le crédit comprend tous les droits qui peuvent être payés par obligations cautionnées (voir ci-après). Son montant est fixé dans les bureaux importants (liste arrêtée par le directeur général) par le receveur principal lui-même, qui dresse à cet effet des relevés trimestriels. Les inspecteurs principaux et les directeurs exercent en la matière un droit de contrôle et signalent, s'il y a lieu, le danger du crédit accordé au comptable ou à l'Administration. D'après la circulaire n° 1710 du 13 février 1885, la responsabilité de ces employés supérieurs se trouve de ce fait engagée. Comme nous l'avons déjà démontré, ce point de vue est, à notre avis, inexact, ces agents agissant en qualité d'administrateurs.

Dans les autres bureaux de moindre importance, où les crédits peuvent être limités à l'avance, le système d'autorisation des crédits est le même que pour les obligations cautionnées souscrites pour le paiement des impôts indirects, c'est-à-dire propositions du receveur principal et acceptation du directeur, qui peut restreindre le crédit, ce crédit ainsi fixé pouvant ensuite être restreint, à son tour, par le receveur principal. S'il y a refus d'autorisation de crédit, l'Administration peut être appelée à examiner si ce refus n'est pas arbitraire. La durée du crédit est uniformément de huit jours à partir de l'inscription des droits dus au registre de liquidation, cette inscription devant

s'effectuer dans les quarante-huit heures qui suivent la visite.

L'obtention du crédit d'enlèvement entraîne le paiement d'une remise de 1 ‰, qui profite au Trésor et au comptable.

Si ce crédit possède une grande ressemblance de principe avec le crédit d'enlèvement en matière de contributions indirectes, il en diffère par quelques détails : compétence pour autorisation, paiement d'une remise, etc.

4° *Effets de crédit.* — Outre les obligations d'admission temporaire pour les sucres exotiques, dont nous ne parlerons pas ici, car leur réglementation est identique à celle régissant les mêmes effets de crédit en matière de contribles peuvent aussi souscrire des obligations cautionnées butions indirectes pour les sucres indigènes (3), les redevapour le paiement de l'impôt douanier. Ce dernier comprend, depuis la loi du 31 décembre 1936, les taxes accessoires, telles que le droit de statistique et le droit de timbre, dont la loi du 29 avril 1921 avait permis le paiement par obligations.

Ces obligations cautionnées peuvent être souscrites pour payer des liquidations d'impôts de dates différentes, la date la plus ancienne servant en ce cas de base. Elles sont assujetties au droit de timbre des effets de commerce. L'intérêt de crédit auquel elles sont soumises, appelé encore ici à tort intérêt de retard, présente cette particularité qu'au cas de paiement de bon gré avant l'échéance il peut

---

(3) Il faut cependant signaler que le droit de timbre des Douanes fusionné avec la taxe de statistique, de timbre et de formalités douanières, comprise elle-même à l'heure actuelle dans le droit de douane, n'est plus perçu séparément à l'occasion de la souscription des obligations d'admission temporaire. Le timbre des Douanes de 3 francs doit continuer cependant à être perçu par les receveurs des Contributions indirectes à l'occasion des obligations d'admission temporaire souscrites pour les sucres indigènes, car il n'est pas fusionné en ce cas avec le droit de consommation.

être remboursé en partie au redevable après demande soumise à l'Administration (Décision minist. 23 sept. 1887). Qu'il nous soit permis de regretter que cette solution, logique en elle-même, ne soit pas adoptée pour les contributions indirectes. Cela contribuerait à unifier la pratique fiscale et à redresser le jugement de certains redevables trop enclins, hélas ! à se considérer, vis-à-vis de l'Etat, comme de pauvres victimes sans défense.

Ce crédit de paiement, appelé en langage douanier crédit de droits, n'a pas à être accordé : il est autorisé tacitement et sans limite; le redevable doit néanmoins prévenir par lettre le receveur du montant des obligations qu'il a souscrites (Note n° 570 14 févr. 1936).

b) Etendue du cautionnement.

Une garantie est exigée toutes les fois qu'un crédit est accordé. Il n'en est autrement que lorsque le redevable présente une très grande solvabilité. C'est ainsi que la souscription des acquits D 29 et D 30 par les compagnies de chemin de fer n'est pas soumise à cautionnement. La solution n'a pas été cependant étendue aux acquits D 30 *bis* soumissionnés par les compagnies de navigation fluviale ou aérienne.

Le cautionnement personnel peut être remplacé soit par la consignation des droits pour le crédit d'enlèvement, soit par le dépôt d'une somme d'argent ou de certains titres pour tous les crédits.

La caution s'engage au paiement des dettes du redevable directement dues à l'occasion du crédit accordé (ex. : paiement de la remise de 1 ‰ pour le crédit d'enlèvement, paiement de l'intérêt de crédit pour les obligations cautionnées), mais non à celui des sommes qui pourraient être répétées après la souscription des obligations ou après révision des écritures pour le crédit d'enlèvement.

c) Réglementation du cautionnement.

1° *Acceptation de la caution.* — En principe, les garanties à fournir sont identiquese à celles déjà vues pour les contributions indirectes; il existe cependant certaines différences qu'il nous faut signaler :

La caution doit être capable. Les courtiers maritimes ne peuvent donc pas servir de garantie, car toute opération de commerce leur est interdite; même solution pour les chambres de commerce créées exclusivement dans le but de servir l'intérêt général. Ces enseignements ont leur utilité pour les impôts indirects, car il est nécessaire, selon nous, d'appliquer cette incapacité à toutes les branches fiscales. Non seulement la caution doit être solvable, mais encore une solvabilité notoire est réclamée des redevables eux-mêmes pour les crédits d'enlèvement et les obligations cautionnées. Solution inverse de celle adoptée pour les impôts indirects. Elle garantit mieux les droits, mais favorise moins le commerce.

Les receveurs principaux des Douanes qui acceptent la caution sur les propositions des receveurs particuliers disposent auprès de l'Enregistrement des mêmes moyens de renseignements que les comptables de la Régie (Décisions minist. des 4 août 1875, 16 déc. 1909 et 17 juill. 1919). De plus, il leur est conseillé, si le redevable ou la caution est un commerçant, de consulter le registre du commerce sur lequel sont obligatoirement inscrits, d'après l'article 2075 du Code civil, les nantissements. Le même conseil, dont nous n'avons trouvé trace dans aucune circulaire ni instruction pour les impôts indirects, pourrait être utilement donné aux comptables de la Régie.

Le comptable qui a accepté la caution peut être déclaré responsable de son insolvabilité après l'établissement, par un employé supérieur, d'un rapport de vérification transmis à l'Administration.

La caution doit habiter le lieu de la résidence du receveur ou la banlieue. « Par banlieue, il faut entendre les localités qui touchent la ville et font pour ainsi dire corps avec elle. » (4). Sinon, une deuxième caution doit être exigée, sauf toutefois en ce qui concerne les succursales des sociétés financières ou maisons de banque. Cette solution étrange ou pour le moins archaïque est en contradiction avec celle adoptée pour les contributions indirectes et avec le Code civil. Les redevables gagneraient à ce que ce point, qui est sans grande utilité pour le Trésor, soit rectifié.

2° *Forme et durée du contrat.* — Il existe en ce domaine d'assez fortes différentes avec les contributions indirectes.

Pour les acquits, il n'existe pas d'engagements généraux; de même pour les obligations cautionnées d'après une décision récente (5). La caution doit garantir un par un les acquits et les obligations.

L'engagement général n'existe donc plus à l'heure actuelle que pour le crédit d'entrepôt et le crédit d'enlèvement. La caution souscrit alors avec le redevable une soumission, renouvelable chaque année, par laquelle elle s'engage au paiement des droits. Des soumissions cautionnées sont aussi souscrites dans d'autres cas où parfois aucun crédit n'est accordé, mais où l'Administration tient à être en présence d'une personne solvable responsable (ex. : transports de douaniers à côté du conducteur d'un véhicule, justifications d'origine, productions de factures).

Il est à noter que le modèle de soumission cautionnée pour le crédit d'enlèvement, donné par l'annexe de la note autographiée n° 570 du 14 février 1936, respecte la formalité prévue par l'article 1326 du Code civil. On y lit en effet en renvoi : « La signature de la caution doit être

---

(4) Lettre commune n° 636 du 1er août 1883.

(5) Note n° 570 du 14 février 1936.

précédée des mots : « Bon pour caution de la somme de... » (*en lettres*), écrits de la main du signataire. »

3° *Effets et extinction du cautionnement.* — Ici, au contraire, c'est l'identité de solution qui prévaut. La caution, bien qu'appelée redevable par la loi du 22 août 1791, qui grève ses biens des mêmes privilèges et hypothèques que le débiteur principal, n'en reste pas moins, en effet, une caution. Comme telle, les divers problèmes qu'elle soulève, notamment celui de l'action en subrogation, doivent être résolus comme en matière de contributions indirectes. Il en est de même pour les causes d'extinction de cette garantie.

Si le cautionnement en matière de contributions indirectes offre de nombreuses ressemblances avec celui des droits de douane, nous allons voir qu'il présente encore plus de similitude avec le cautionnement exigé pour garantir les droits d'octroi.

B. — *Octroi* (6).

a) Source du cautionnement : Le crédit des droits.

En ce domaine, nous nous trouvons seulement en présence de deux institutions de crédit : l'entrepôt et le passe-debout.

1° *L'entrepôt.* — Industriel ou commercial, réel ou fictif, l'entrepôt sert à détenir en suspension d'exigibilité du droit d'octroi certains produits qui pourront par la suite, après transformation ou en l'espèce, profiter de la franchise.

2° *Le passe-debout.* — Créé afin de faciliter le passage non interrompu dans une commune d'un produit soumis

(6) Bibliographie : Hourcade, *Manuel encyclopédique des contributions indirectes et des octrois*, Trescaze, *Manuel de comptabilité*. Circulaires administratives des Contributions indirectes.

à un droit d'octroi (D. 17 mai 1809, art. 60) l'application de ce titre de mouvement fut étendue par le décret du 26 avril 1913 au transport d'une marchandise à travers plusieurs communes. Ce dernier titre de mouvement, appelé passe-debout intercommunal, s'applique à toutes les sortes de denrées, sauf aux boissons et liquides soumis à des droits d'entrée vis-à-vis du Trésor.

La marchandise transportée accompagnée d'un passe-debout ordinaire doit être sortie du territoire de la commune dans les vingt-quatre heures, sans cela une déclaration de transit faite par le soumissionnaire est nécessaire. Le passe-debout ordinaire n'est pas exigé si la perception se fait à un bureau central, s'il s'agit du transport d'un colis postal ou encore si la marchandise est escortée. Ces titres de mouvement sont apurés par la sortie du produit (la dernière sortie pour les passe-debout intercommunaux).

b) Etendue du cautionnement.

Pour tous ces cas de crédit, une garantie est nécessaire. Pour les passe-debout, elle consiste soit dans la présentation d'une caution solvable, soit dans la consignation du montant des droits qui pourraient devenir exigibles (art. 37 ord. 9 déc. 1814). Le crédit d'entrepôt est garanti par un cautionnement personnel ou par le versement d'une certaine somme (D. 10 juill. 1912) (7).

c) Réglementation du cautionnement.

Capable et solvable, la caution est acceptée par le maire de la commune, qui peut déléguer ce pouvoir à un adjoint ou au préposé en chef. Notons à ce propos que les circu-

(7) Circulaire n° 962 du 20 juillet 1912.

laires, en fixant la compétence du maire, insistent sur le fait que l'acceptation d'une caution est un acte d'administration (voir notre opinion à ce sujet p. 79 à 85). La caution doit, de plus, être domiciliée dans le département du débiteur principal. Cette règle ajoute une particularité à la réglementation si diverse dans ce domaine.

La caution s'engage « conjointement et solidairement » (d'après les formules et imprimés) avec le redevable.

Pour le crédit d'entrepôt, la déclaration de cautionnement reçue au registre 805 Octrois D *quater* indique une limite à la responsabilité de la caution et, par suite, à la quantité de marchandises entreposées. Si le montant des droits qui peuvent devenir exigibles dépasse la somme mentionnée, une seconde caution doit être exigée. Souscrite pour un an à partir du 1er janvier, la garantie doit être renouvelée avant terme. Pour les passe-debout intercommunaux (8), avis des contrats de cautionnements passés dans une commune est donné aux autres communes intéressées, qui possèdent ainsi une liste des redevables cautionnés. L'engagement consiste à garantir, en cas de non-apurement du titre dans les quinze jours qui suivent l'expiration du délai de transport, l'acquittement du montant de toutes les taxes locales des communes traversées, y compris celles de départ et d'arrivée (9).

Tels sont les principaux points de réglementation posés par les textes. Mais que décider pour toutes les questions laissées dans l'ombre, telles que les effets ou les cas d'extinction du cautionnement ? A notre avis, les solutions des problèmes qui peuvent se poser doivent être rigoureusement identiques à celles données en matière d'impôts indirects. Il ne faut pas oublier, en effet, qu'un

---

(8) Se reporter pour la contexture de l'acte de cautionnement à l'annexe 3 de la circulaire n° 981 du 26 mai 1913.

(9) Circulaire n° 981, précitée.

des caractères primordiaux du droit d'octroi est d'être « l'impôt indirect de la commune ».

Avec le droit d'octroi, nous avons fini de passer en revue le cautionnement personnel garantissant le recouvrement des divers impôts assis sur les marchandises, et même, comme nous allons le voir, de tous les impôts en général.

C. — *L'Enregistrement* (10).

Les droits d'enregistrement étant assis parfois sur la possession de capitaux, et non plus à l'occasion de certains actes accomplis par le redevable, le problème du crédit et des garanties ne se présente pas du tout de la même façon que pour les impôts sus-étudiés.

a) Crédits accordés.

Il existe plusieurs cas de crédit qui ont trait au paiement des droits successoraux et de l'impôt sur les valeurs mobilières.

1° *Droit de succession.* — L'impôt peut être acquitté soit au comptant, soit à terme, par paiement fractionné ou différé.

La faculté du paiement fractionné est accordée sur demande à tout héritier qui désire acquitter l'impôt en plusieurs versements semestriels égaux (L. 13 juill. 1911). Le paiement de l'impôt peut être différé pendant cinq ans (L. 14 nov. 1918).

Enfin, l'héritier à qui sont dévolus des biens en nue propriété peut ne payer l'impôt qu'à l'expiration d'un

---

(10) Bibliographie : Maguero, *Traité alphabétique des droits d'enregistrement*, 3e éd., 1930; Wahl, *Régime fiscal des valeurs mobilières*, t. II. Revue de l'Enregistrement des hypothèques, du timbre et du Domaine.

délai de six mois à compter de l'extinction de l'usufruit (L. 16 avril 1930) sans avoir à acquitter les intérêts des droits ainsi différés (L. 31 mai 1933).

2° *Impôt sur les valeurs mobilières.* — Un crédit de paiement est accordé aux sociétés françaises afin d'aider le commerce en ne diminuant pas le premier capital de la société par le paiement de l'impôt. Grâce à ce système, appelé abonnement, l'impôt se transforme en une taxe annuelle, due, pour les actions, de la création des titres jusqu'à la dissolution de la société, et, pour les obligations, pendant la durée d'existence des titres. Pour les sociétés ou collectivités étrangères introduisant leurs titres en France, l'abonnement, obligatoirement prévu par le décret du 17 juillet 1857, a été rendu facultatif par la loi du 21 juillet 1929. Il existe donc, à l'heure actuelle, à côté des valeurs abonnées, des valeurs non abonnées, pour lesquelles le Trésor ne peut poursuivre en recouvrement du paiement des taxes de timbre, de transmission et de revenu, que les porteurs, à l'exclusion de la société.

Enfin, le système de l'abonnement a été obligatoirement prévu par l'article 3 du décret du 6 décembre 1872 pour les sociétés étrangères exploitant des biens, faisant des opérations ou contractant des emprunts dans notre pays. Les crédits accordés par le système de l'abonnement ainsi que ceux prévus en matière successorale rentrent tous dans la catégorie des crédits de paiement (11).

b) Garanties prises au cas où un crédit est accordé.

En matière de succession, le paiement fractionné ou différé n'est accordé que sous réserve d'une garantie à fournir par le redevable.

Cette garantie consiste : pour le paiement fractionné,

(11) D'après un jugement du Tribunal civil de la Seine du 26 mars 1886, l'abonnement n'est qu'un « mode de paiement du droit au comptant ».

en un nantissement mobilier ou un privilège immobilier; pour le paiement différé, en un nantissement effectué soit en rentes sur l'Etat, soit en obligations de la Défense nationale. Enfin, le paiement différé pour l'héritage d'une nue propriété ne peut être accordé que si l'héritier constitue une garantie suffisante du paiement des droits dus. Il semble bien que, les sûretés réelles étant seules prévues en ces cas, les garanties personnelles offertes par le redevable ne seraient pas acceptées par l'Administration de l'Enregistrement. Cette solution est d'ailleurs logique, car le Trésor se trouve en ce domaine en présence d'un élément patrimonial, l'héritage, dont l'importance varie avec le montant du crédit accordé. Il est donc naturel que le législateur ait exigé des sûretés réelles portant sur ces biens.

Les sociétés françaises abonnées, bien qu'un crédit leur soit accordé, ne sont soumises à la présentation d'aucune garantie spéciale : le Trésor se contente du privilège des contributions directes concernant le droit de timbre et des biens que les sociétés peuvent posséder en France.

Il n'en est pas de même pour les sociétés étrangères, qui sont tenues de faire agréer un représentant responsable ou de déposer un cautionnement en numéraire. Cette garantie à fournir est obligatoire pour les collectivités étrangères dans tous les cas d'abonnement, sauf pour les communautés religieuses possédant des succursales françaises; encore cette exception est-elle très controversée.

La seule sûreté personnelle garantissant les crédits accordés en matière d'enregistrement est donc le représentant responsable. Dans cette étude du cautionnement, lui seul nous intéresse.

c) Le représentant responsable.

1° *Nature juridique de cette institution. Le représentant responsable est-il une caution ?* — Diverses opinions sont

en présence à ce sujet. Pour M. Wahl, le représentant est un mandataire. Il ne peut pas être, à proprement parler, une caution, car il est « débiteur direct et personnel » des taxes qui deviennent exigibles. Cette opinion est très controversée par plusieurs auteurs qui tiennent le représentant responsable pour une caution solidaire. Enfin, l'Administration le considère comme un débiteur solidaire.

Quant à nous, sans vouloir entrer dans une critique serrée de ces opinions, nous considérons cette garantie comme une institution juridique *sui generis* qui possède son caractère particulier et ses règles d'application spéciales.

Le représentant ne saurait, en effet, être assimilé à un débiteur ou à une caution solidaire, car la solidarité ne se présume pas. Or, l'engagement ne prévoit pas expressément, ni même implicitement, la solidarité. D'autre part, si certaines solutions sont conformes à l'idée du représentant mandataire (ex. : faillite de la société étrangère libérant le représentant, décès du représentant dégageant la responsabilité des héritiers pour les droits dus après l'ouverture de la succession), d'autres sont en contradiction avec cette théorie (ex. : faillite du représentant ne mettant pas fin à l'engagement, faculté d'option entre la présentation d'une personne responsable et le dépôt d'une somme d'argent, caractère de sûreté personnelle présentée que ne possède pas un mandataire).

Bien que cette institution ne soit pas une caution, nous l'étudierons cependant dans ses grandes lignes, car son étude présente un certain intérêt comme garantie personnelle exigée en matière fiscale.

2° *Conditions que doit remplir le représentant responsable. Forme, durée et extinction de l'engagement.* — Le représentant doit non seulement être capable selon le droit commun, mais il faut, en outre, qu'il soit de nationalité française et « d'une honorabilité et solvabilité notoire ».

Les fonctionnaires en activité sont souvent refusés par l'Administration, qui a cependant accepté un receveur buraliste après avis favorable du directeur départemental des Contributions indirectes (Décision 16 sept. 1922). Cette solution ne nous semble pas de nature à être appliquée aux contributions indirectes.

Des formules (n°s 141 et 142) sur papier timbré sont prévues pour ces engagements. La signature du représentant doit être légalisée. L'article 1326 du Code civil n'est pas appliqué, il est même recommandé que celui qui s'engage n'inscrive pas, avant de signer, la mention « Bon pour caution », cette mention pouvant créer plus tard des ennuis à l'Administration à propos du bénéfice de discussion. Pourtant, bien que le représentant ne soit pas assimilé à une caution, il n'est pas moins vrai qu'il s'agit en l'espèce d'un engagement unilatéral et que, comme tel, l'article 1326 lui est applicable.

L'engagement a la même durée que l'obligation de l'établissement étranger, mais le représentant peut se dégager au bout de périodes fixées par le Directeur général dans un maximum de trois ans en prévenant trois mois à l'avance le receveur de l'Enregistrement. Cette dénonciation peut d'ailleurs être rétractée par un nouvel avis, le représentant s'engageant à nouveau pour une durée indéterminée ou déterminée. Ce système, on le voit, est intermédiaire entre ceux adoptés en matière de contributions indirectes pour l'entrepôt d'une part et pour les acquits ou obligations de l'autre.

L'engagement n'est pas éteint par la prescription, celle-ci étant interrompue par le versement des taxes, mais peut l'être par consentement mutuel.

La faillite du représentant ne met pas fin à l'engagement, mais celle de la société étrangère libère le représentant à partir de la déclaration de faillite.

Le représentant n'est pas responsable des faits qui peu-

vent se produire après la liquidation de la société, certaines institutions étrangères étant assimilées à la liquidation (ex. : mise en administration judiciaire en droit soviétique, « receivership » en droit américain). Enfin, au cas de décès du représentant, les héritiers ne sont plus responsables des droits dus après l'ouverture de la succession (jugement Trib. de la Seine, 25 nov. 1907, se basant sur le fait que « l'engagement est donné, dans une certaine mesure, *intuitu personæ* »).

Par ce bref exposé, nous voyons que les règles d'application de cette institution ne suivent ni celles du mandat, ni celles du cautionnement solidaire. Le cautionnement personnel ne reçoit donc aucune application comme garantie des droits d'enregistrement.

Cette vue d'ensemble nous permet de constater que le cautionnement personnel n'existe en matière fiscale que pour garantir le recouvrement des impôts assis sur les marchandises. Il fallait en effet, en ce domaine, ne pas gêner l'activité commerciale du redevable, et pour cela ne pas exiger en garantie de l'impôt une sûreté n'offrant aucune souplesse d'application, telle l'hypothèque ou le nantissement.

A cet égard, le cautionnement personnel, appliqué déjà de façon courante en droit commercial, notamment au cas d'aval, devait être préféré à toutes les autres sûretés. Il offrait, de plus, l'avantage de garantir efficacement les recouvrements d'impôts et d'assurer ainsi, dans la mesure du possible, la réalisation des prévisions budgétaires. Aussi fut-il adopté par le législateur pour garantir les crédits accordés en matière de douanes, d'octroi et de contributions indirectes.

En ce dernier domaine, le redevable possède, par application de l'article 2041 du Code civil, une option entre la présentation d'une caution et la présentation d'hypothèques ou le dépôt d'une certaine somme ou de valeurs. En

outre, le cautionnement réel a été autorisé à prendre depuis 1911 une forme nouvelle (12) : des sociétés peuvent se former afin de garantir, par le dépôt d'argent ou de titres, les opérations commerciales pour lesquelles leurs adhérents jouissent du crédit de l'impôt. Cette sûreté est appelée cautionnement collectif.

Ainsi, en matière de contributions indirectes, quatre sûretés sont à la disposition du redevable : l'hypothèque, le cautionnement personnel et le cautionnement réel, soit simple, soit collectif. Quelle est, en fait, leur importance respective ? Tel est le point que nous allons examiner en terminant.

L'hypothèque et le cautionnement réel simple sont très peu offerts par les contribuables, et ce phénomène s'explique aisément quand on considère que ce sont là deux garanties fort gênantes à fournir par un commerçant ou un industriel. Restent donc le cautionnement personnel et le cautionnement collectif, dont on peut dire qu'ils offrent à l'heure actuelle à peu près la même importance. Chacune de ces institutions possède, en effet, ses avantages. Au cas de difficultés à trouver une caution personnelle, le cautionnement collectif est à la disposition du nouveau commerçant; il assure au Trésor une bonne garantie, plus sûre même qu'au cas de sûreté personnelle. Pourquoi alors le législateur n'a-t-il pas supprimé le cautionnement personnel ? C'est dans l'intérêt même du redevable. En effet, indépendamment de la question de savoir s'il sera accepté ou non comme membre de la société collective, le futur contribuable, s'il trouve un parent ou un ami prêt à se porter garant pour lui, possède un gros avantage pécuniaire à le présenter comme caution aux agents de la Régie; car si un père, un frère ou un ami, consent à cautionner gratuitement un commerçant afin

(12) Voir Blondeau, p. 66 à 68.

de lui rendre service, il n'en est pas de même de la société, dont la cotisation figure pour une assez forte somme dans les frais généraux.

C'est pourquoi non seulement le cautionnement personnel a été maintenu de tout temps en matière de contributions indirectes, mais encore cette institution y a toujours eu une application importante, malgré l'adage : « *Plus cautionis est in re quam in persona.* »

Vu : *Le Doyen,*
A. FERRADOU.

Vu, bon a imprimer :
Le Président,
J. BONNECASE.

Vu et permis d'imprimer :
Bordeaux, le 13 avril 1937.
Le Recteur de l'Académie.
Pour le Recteur :
Le Vice-Président du Conseil de l'Université,
J. CHAINE.

Les visas exigés par les règlements ne sont donnés qu'au point de vue de l'ordre public et des bonnes mœurs. (Délibération de la Faculté du 12 août 1879.)

ANNEXES

MODÈLE D'OBLIGATI

I. —

MONTANT des OBLIGATIONS

Droits	Intérêts pour crédit de droits	TOTAL

NUMÉRO D'ORDRE :

Enregistré en recette, n°

du 193

NOM DU SOUSCRIPTEUR :

NOM DE LA CAUTION :

ÉCHÉANCE DE L'OBLIGATION :

CONTRIBUTIONS INDIRECTES

CONTRIBUTIONS INDIRECTES

DÉPARTEMENT

d

RECETTE PRINCIPALE

d

RECETTE

d

OBLIGATION

N°

Montant .. { Droits..... Intérêts pr crédit de droits ... Total....

Cet effet doit être visé pour timbre *aux frais du souscripteur.*

(1) Nom, prénoms et profession du souscripteur (*brasseur, négociant, fabricant* ou *acheteur*).

(2) Désignation du droit dû et de l'espèce de matières.

Au

Je soussigné (1)

demeurant à

à payer à l'ordre du Receveur principal

au domicile du Receveur des finances

la somme de

reconnais devoir pour (2)

à raison de p. % par an et dont

pourra être poursuivi par toutes voi

Fait à

Visé pour timbre à

le

reçu

II. — V

Je soussigné (1

renonçant au bénéfice de discussion et de division, m'engage solidairement avec M.

au payement de la somme de

portée en sa promesse en l'autre part

et consens à ce qu'en cas de non-payement le recouvrement en soit poursuivi contre moi par toutes voies de droit.

Fait à , le

(1) *La caution mettra ses nom, prénoms, qualité et demeure.*

Bon pour fr.

n mil neuf cent

m'oblige

que je

et pour les intérêts

rement, en cas de non-acquit de la présente,

le

besoin, *après protêt faute de payement.*
le Receveur principal des Contributions
ctes.

Payez à l'ordre de M. le Trésorier-Payeur général du département
d , valeur en compte courant

Paris, le

Le Caissier-Payeur central du Trésor public,

CONTRIBUTIONS INDIRECTES	CONTRIBUTIONS INDIRECTES
Recette d Obligation n°	Recette d Obligation n°
Nom { du principal obligé : de la caution. Montant { Droits.. Intérêts. Échéance :	Nom { du principal obligé : de la caution. Montant { Droits.. Intérêts. Échéance :
Signature de la caution ou de son fondé de pouvoir régulièrement constitué :	*Signature du principal obligé ou de son fondé de pouvoir régulièrement constitué :*
Certifié la signature apposée ci-dessus en notre présence par M. *Le chef local de service* *Le contrôleur,*	Certifié la signature apposée ci-dessus en notre présence par M. *Le chef local de service* *Le contrôleur,*
Le 193 .	Le 193 .

ÉMONT.

Modèle d'obligation d'admission temporaire.

Douanes n° 251 et Contributions indirectes n° 583.

N° de l'obligation :

N° de la déclaration : | Obligation reçue le
Date de la déclaration : | Échéance du

Principal obligé : M.
Caution : M.

Provenance du sucre :
Mode de transport :
Distance de la fabrique expéditrice à la raffinerie destinataire (1).

CATÉGORIE à laquelle LES SUCRES appartiennent	POIDS EFFECTIF de sucre par catégorie	RENDEMENT en sucre raffiné	DÉCHET de 1 p. 100	QUANTITÉ prise en CHARGE
1° *Sucres imposables d'après leur rendement au raffinage.*				
TOTAL.....				
2° (Pour la Douane seulement.) *Sucres étrangers titrant plus de* 98 p. 100 *imposables sur leur poids effectif.*				
Plus de 98 p. 100..				
TOTAL GÉNÉRAL....				

Décompte des droits { 1° k. à f. par 100 k. } fr. c.
{ 2° k. à f. par 100 k. }

Détaché et envoyé l'obligation au Receveur principal le

(1) Mention à insérer, s'il s'agit de sucres indigènes

DOUANES ΔΔΔΔΔΔΔΔ CONTRIBUTIONS INDIRECTES ΔΔΔΔΔΔΔΔ SUCRES ΔΔ

DOUANES. — CONTRIBUTIONS INDIRECTES (2)

OBLIGATION du n°

SUCRES

ÉCHÉANCE du

Provenance du sucre :
Mode de transport :
Distance entre la fabrique expéditrice et la raffinerie destinataire (1) :

CATÉGORIE à laquelle LES SUCRES appartiennent	POIDS EFFECTIF de sucre par catégorie	RENDEMENT en sucre raffiné	DÉCHET de 1 p. 100	QUANTITÉ prise en CHARGE
1° *Sucres imposables d'après leur rendement au raffinage*				
TOTAL.....				
2° (Pour la Douane seulement.) *Sucres étrangers titrant plus de* 98 p. 100 *imposables sur leur poids effectif.*				
Plus de 98 p. 100..				
TOTAL GÉNÉRAL....				

Décompte des droits { 1° k. à f. par 100 k. } fr. c.
{ 2° k. à f. par 100 k. }

(3) Écrire en toutes lettres le montant total du décompte des droits.

(4) Indiquer en toutes lettres le chiffre total de la prise en charge pour les sucres bruts indigènes et coloniaux de *toute* qualité et les sucres étrangers titrant 98 p. 100 ou moins; et (*pour la Douane seulement*) ajouter, quand il y aura lieu, le poids effectif *en toutes lettres* des sucres étrangers titrant plus de 98 p. 100.

(5) Biffer cet engagement subsidiaire dans le cas où les sucres soumissionnés n'auraient pas donné lieu à l'allocation de la détaxe de distance accor-

TIMBRE DOUANES 3 francs

Je soussigné, m'engage, sous la garantie solidaire de M.
également soussigné, à payer, le
prochain, entre les mains de M. le Receveur principal (2) des douanes, des contributions indirectes à
la somme de (3)

montant des droits exigibles sur (4)

kilogrammes de sucre raffiné formant le rendement légal des sucres bruts (*non assimilés aux raffinés*) auxquels se rapporte la présente obligation,

, laquelle somme sera acquittée en numéraire avec intérêts de retard à compter de la date de la soumission, ou en certificats réguliers du service des douanes et des contributions indirectes constatant soit l'exportation ou la mise en entrepôt de quantités correspondantes de sucres raffinés en pains ou agglomérés et candis; soit l'exportation directe (la faculté de l'entrepôt étant dans ce cas interdite) de quantités correspondantes, de vergeoises, de sucres raffinés autres que ceux spécifiés ci-dessus ou de sucres en grains ou en petits cristaux ou de sucres bruts.

Je m'engage (5) également à restituer le montant de la détaxe à raison de (6)
par 100 kilogrammes, sur les quantités ayant fait l'objet de la présente obligation qui ne

MODÈLE DE BULLETIN DE RENSEIGNEMENTS SUR LA SOLVABILITÉ DES REDEVABLES ET DE LEURS CAUTIONS

CONTRIBUTIONS INDIRECTES

DIRECTION

d

RECETTE

d

Exécution de la décision ministérielle du 25 septembre 1906

(Circulaire des Contributions indirectes, n° 670, du 18 janvier 1907 et Instruction de l'Enregistrement, n° 3193, du 4 décembre 1906)

N° 218 *bis*

SERVICE GÉNÉRAL N° 87 *bis*

ENREGISTREMENT DOMAINES ET TIMBRE

DIRECTION

d

BUREAU

d

Partie à remplir par les Contributions indirectes					Partie à remplir par l'Enregistrement		
NOMS PRÉNOMS ET PROFESSION du redevable	NOMS PRÉNOMS ET PROFESSION de la caution	DOMICILE	NATURE et SITUATION précise des biens présentés en garantie	NATURE et DATE du titre d'acquisition des biens mentionnés col. 4	CES BIENS SONT-ILS la propriété personnelle de la personne désignée col. 1 ou col. 2 ?	DANS L'AFFIRMATIVE, quelle est la valeur de ces biens ?	OBSERVATIONS ET RENSEIGNEMENTS DIVERS
1	2	3	4	5	6	7	8
							Indiquer, si possible, le régime matrimonial des parties et, d'une manière générale, tous autres renseignements permettant d'apprécier leur solvabilité

Fait à , le 193 .

Le Receveur (1).

Envoi par le Receveur des Contributions indirectes au des Contributions indirectes à le 19 , n° .

Remis par (2) au receveur de l'Enregistrement à , le 19 , n°

Remis par le receveur de l'Enregistrement au (3) , le 19 , n°

Renvoi par le des Contributions indirectes à au receveur des Contributions indirectes à , le 19 , n° .

(1) Ambulant ou particulier sédentaire ou principal.
(2) Désignation de l'agent qui remet le bulletin.
(3) Désignation de l'agent à qui le bulletin est remis.

CONTRIBUTIONS
INDIRECTES

DÉPARTEMENT
d

DIRECTION
ou
SOUS-DIRECTION
d

Recette particulière
d

Année

MODÈLE D'ÉTAT DES CAUTIONNEMENTS SOUSCRITS

AUX REGISTRES 52 C ET 52 D

NOMS ET PRÉNOMS des personnes cautionnées	QUALITÉ	DEMEURE	NOMS ET PRÉNOMS des cautions admises		PROFESSION	DEMEURE	MOUVEMENT DES MAGASINS PENDANT L'ANNÉE EXPIRÉE chez les distillateurs et les marchands en gros de boissons ou d'autres matières imposables, cautionnés.					RENSEIGNEMENTS RECUEILLIS par le comptable sur la solvabilité		OBSERVATIONS DU SOUS-DIRECTEUR	RÉSULTATS DES INFORMATIONS recueillies par l'Inspecteur	OBSERVATIONS
			pour les manquants de magasin (*Reg.* 52 *C*)	pour les acquits-à-caution (*Reg.* 52 *D*)			Matière imposable	Entrées	Sorties	Manquants imposables constatés	Stock existant lors de l'arrêté annuel	des personnes cautionnées	des cautions admises			

MODÈLE DU REGISTRE N° 52 D

NOMBRE de TIMBRES délivrés

N° *feuillet,*

Le mil neuf cent
M. , demeurant à , rue
n° , déclare que, relativement aux acquits-à-caution qu'il lèvera en son nom au bureau de la Régie pour le transport des , il présente comme caution, en exécution des lois et règlements, M , demeurant à , rue , n° , lequel s'engage, conjointement et solidairement avec lui, à rapporter, dans les deux mois qui suivront l'expiration du délai définitif de transport, si la destination indiquée est à l'intérieur du département et dans les trois mois, si elle est au dehors, un certificat de décharge délivré pour chacun de ces acquits-à-caution par les employés des Contributions indirectes, et, à défaut de représentation du certificat de décharge dans les délais déterminés ci-dessus, à payer les droits qui deviennent légalement exigibles.

MM. et déclarent, en outre, que leurs signatures mises au bas du présent engagement auront la même force et devront produire les mêmes conséquences que si elles étaient apposées à la souche des registres d'acquits-à-caution

Le présent acte de cautionnement aura son effet pendant la durée de l'année mil neuf cent . Toutefois, à toute époque de ladite année, et sans qu'elle soit tenue à aucune formalité, la Régie aura la faculté de rejeter la caution admise si, pour une cause quelconque, il paraît utile de prendre de nouvelles garanties dans l'intérêt du Trésor. De même, il sera loisible à M. caution, de se délier de son engagement pourvu qu'il notifie au bureau où sont délivrés les acquits-à-caution le retrait du présent cautionnement, par une déclaration expresse, signée de lui, laquelle sera inscrite sur un registre à souche et dont il recevra une ampliation. Sa responsabilité ne resterait engagée, à partir de ce moment, que pour les acquits-à-caution qui, antérieurement cautionnés par lui, ne rentreraient pas déchargés.

(*Signature du soumissionnaire.*) (*Signature de la caution.*)

Le Receveur,

CONTRIBUTIONS INDIRECTES

RECETTE PARTICULIÈRE
d

N°

AMPLIATION
DE DÉCLARATION DE CAUTIONNEMENT

Le mil neuf cent , M. ,
demeurant à , rue , n° , déclare que relativement aux acquits-à-caution qu'il lèvera en son nom au bureau de la Régie pour la vente ou le transport des boissons, il présente comme caution, en exécution des lois et règlements, M. , demeurant à , rue , n° , lequel s'engage, conjointement et solidairement avec lui, à rapporter, dans les deux mois qui suivront l'opération du délai définitif de transport, si la destination indiquée est à l'intérieur du département et, dans les trois mois, si elle est au-dehors, un certificat de décharge délivré pour chacun de ces acquits-à-caution par les employés des Contributions indirectes et, à défaut de représentation du certificat de décharge dans les délais déterminés ci-dessus, à payer les droits qui deviennent légalement exigibles.

MM. et déclarent, en outre, que leurs signatures mises au bas du présent règlement auront la même force et devront produire les mêmes conséquences que si elles étaient apposées à la souche des registres d'acquits-à-caution.

Le présent acte de cautionnement aura son effet pendant la durée de l'année mil neuf cent . Toutefois, à toute époque de ladite année et sans qu'elle soit tenue à aucune formalité, la Régie aura la faculté de rejeter la caution admise si, pour une cause quelconque, il paraît utile de prendre de nouvelles garanties dans l'intérêt du Trésor. De même, il sera loisible à M. , caution, de se délier de son engagement pourvu qu'il notifie au bureau où sont délivrés les acquits-à-caution le retrait du présent cautionnement, par une déclaration expresse, signée de lui, laquelle sera inscrite sur un registre à souche et dont il recevra une ampliation. Sa responsabilité ne resterait engagée, à partir de ce moment, que pour les acquits-à-caution qui, antérieurement cautionnés par lui ou délivrés en vertu de soumissions en blanc antérieurement certifiées valables pour le trimestre en cours, ne rentreraient pas déchargés.

Ont signé à la souche MM. et ,

Timbre contrib. indir. 50 c.

Pour copie conforme,
Le Receveur,

Reçu 50 centimes pour timbre.

MODÈLE DU REGISTRE N° 52 C.

délivrés / annulés — Nombre de timbres

N°.....

Le .....

..... mil neuf cent .....,

M. ....., demeurant à.....

rue ....., n° ....., pourvu d'une licence n°, ..., en date du ..... 19.....,

et il a présenté pour caution, en exécution des lois et règlements, M....., demeurant à ..... rue ..... n° ....., lequel, après acceptation du Receveur soussigné s'engage, conjointement et solidairement avec M. ..... au paiement des droits de toute nature, tant sur les (4) ..... actuellement en sa possession que sur les (4) ..... qu'il introduira ou fabriquera d'ici au ..... 19 ....., déduction faite des quantités qui auront été régulièrement enlevées de ses magasins en vertu d'acquits-à-caution et de celles sur lesquelles il justifiera avoir acquitté les droits exigibles.

Il est entendu que le présent engagement s'applique (3) .....

SERV. GÉN. N° 52 C.

Au cas où le stock en magasin dépasserait la quantité de ....., M. ..... fournira une seconde caution et à défaut de cette seconde caution le crédit des droits lui sera retiré.

Jusqu'à ce qu'un nouveau cautionnement ait été fourni, le présent cautionnement demeurera applicable à la garantie des droits sur les quantités qui resteront en magasin à la date du (2) .....

19 .....

Et ont signé.

Signature de la Caution. — Signature de l'Entrepositaire.

DATE DE L'INSCRIPTION DE LA DÉCLARATION

au répertoire du compte ouvert n° 73

aux tables des portatifs

Signature du Receveur.

CONTRIBUTIONS INDIRECTES

Recette particulière d .....

N° .....

Le ..... mil neuf cent .....

M. .....

demeurant à ....., rue ....., n° ....., pourvu d'une licence n° ....., en date du ..... 19 ....., (1) .....

a présenté pour caution, en exécution des lois et règlements, M. ....., demeurant à ....., rue ....., n° ....., lequel, après acceptation du Receveur soussigné, s'engage, conjointement et solidairement avec lui, au paiement des droits de toute nature, tant sur les (4) ..... actuellement en la possession du déclarant, que sur (4) ....., qu'il introduira ou fabriquera d'ici au (2) ..... 19 ....., déduction faite des quantités qui auront été enlevées régulièrement de ses magasins en vertu d'acquits-à-caution et de celles sur lesquelles il justifiera avoir acquitté les droits exigibles.

Il est entendu que le présent engagement s'applique (3) .....

Au cas où le stock en magasin dépasserait la quantité de ....., M. ..... fournira une seconde caution et, à défaut de cette seconde caution, le crédit des droits lui sera retiré.

Jusqu'à ce qu'un nouveau cautionnement ait été fourni, le présent cautionnement demeurera applicable à la garantie des droits sur les quantités qui resteront en magasin à la date du (2) ..... 19 .....

Timbre contributions indirectes 50 c.

Le Receveur,

Reçu 50 centimes pour timbre.

AMPLIATION DE DÉCLARATION D'ENTREPÔT ET DE CAUTIONNEMENT

RENVOIS

(1) Ce blanc est destiné à recevoir l'engagement des commerçants qui renoncent aux déductions pour être autorisés à exercer le commerce de boissons en gros et en détail dans des locaux communicants. Cet engagement sera libellé comme suit : « A déclaré renoncer en ce qui concerne les désignations des espèces de boissons existant dans son magasin de gros en communication intérieure avec son débit, au bénéfice des déductions allouées par la législation en vigueur pour coulage, soutirage et tous autres déchets. » Lorsque les boissons faisant l'objet de l'engagement proviendront exclusivement de la récolte du déclarant, les blancs destinés à recevoir les indications relatives à la licence seront remplis par des traits.

(2) Périodes auxquelles s'applique le cautionnement : M.G., du 1er janvier au 1er janvier suivant; fabricants de vins de raisins secs et entrepositaires de raisins secs : du 1er août au 1er août suivant; distillateurs : du 1er octobre au 1er octobre suivant.

(3) Ajouter, s'il s'agit d'un fabricant de vinaigres : aussi bien à la taxe de dénaturation qu'au droit général de consommation; s'il s'agit d'un fabricant de vins de raisins secs ou d'un marchand en gros de raisins secs : aussi bien à la taxe de fabrication qu'au droit général de consommation; s'il s'agit d'un dénaturateur d'alcool, d'un fabricant de produits à base d'alcool de droits constatés à sa charge et s'il y a lieu à la valeur des dénaturants fournis par l'Etat.

S'il s'agit d'un marchand en gros admis à se délivrer des congés du registre n° 1er, 4 BB et 4 CC, ajouter : aux droits exigibles sur les quantités expédiées avec des congés que le déclarant est autorisé à se délivrer lui-même.

S'il s'agit d'un négociant autorisé à payer la taxe de luxe en compte avec le Trésor, ajouter : aux sommes dont M. ..... pourra être redevable au titre de la taxe de 47 % sur les spiritueux et assimilés d'ici au (2) ..... 19.....

S'il s'agit d'un marchand en gros auquel le crédit d'enlèvement est accordé, ajouter : au droit de consommation sur les alcools et produits assimilés qu'il expédiera avec le crédit d'enlèvement prévu à l'article 1er de la loi du 1er février 1918, modifié par l'art. 87 de la loi du 25 juin 1920, d'ici au ..... 19.....

Au cas où la quantité susceptible, en raison des restes en magasin, d'être expédiée avec le crédit d'enlèvement dépasserait ..... hl., M. ..... fournira une seconde caution et, à défaut de cette seconde caution, le crédit d'enlèvement restera limité à la quantité sus-énoncée.

(4) S'il s'agit d'un négociant faisant le commerce des alcools, spécifier

Modèle de réquisition

DÉPARTEMENT
d

Recette d

CONTRIBUTIONS INDIRECTES

ANNÉE 19...

RÉQUISITION

adressée par le Receveur ..... d..... au Conservateur des hypothèques de l'arrondissement d...

NOMS, PRÉNOMS ET PROFESSIONS DES		DOMICILE	DATE de la dernière situation	MODIFICATIONS SURVENUES A LA DATE DU				OBSERVATIONS
				Nouvelles inscriptions (pour les inscriptions d'office, indiquer à la colonne 10 les acquisitions correspondantes)	Radiations effectuées	Transcriptions d'aliénations ou de saisies		
REDEVABLES	CAUTIONS					Désignation sommaire des immeubles	Prix payés / Prix dus	
1	2	3	4	5	6	7	8 / 9	

Fait à , le

Le Receveur,

Fait à ....., le.....

Le Conservateur,

Remis au Conservateur des hypothèques le ..... par .....

Renvoyé le ....., par le Conservateur, à .....

NOTA. — Les colonnes 1 à 4 seront remplies par le service des Contributions indirectes, et les colonnes 5 à 10 par les conservateurs des hypothèques.

NUMÉRO D'ORDRE

NOM
DU SOUMISSIONNAIRE

NOM
DE LA CAUTION :

MODÈLE DE SOUMISSION
de paiement des droits sur les sucres.

Je soussigné (1) .....,
demeurant à (2) .....,
m'oblige envers le Receveur principal des Contributions indirectes d.....
.....à régler, à sa première réquisition, et à quelque époque qu'elle soit faite, le montant des droits afférents .

A. — Aux sucres que j'aurai déclarés pour la consommation ou placés sous le régime de l'admission temporaire à partir du ..... 19....., et jusqu'au ..... 19..... Ce règlement sera effectué soit en numéraire soit, si ledit receveur l'accepte, en effets à terme remplissant les conditions voulues par le règlement du 1er septembre 1852 et la loi du 13 février 1875, ou en obligations d'admission temporaire conformément aux lois des 7 mai 1864 (art. 5) et 8 juillet 1865 (art. 27).

B. (Pour les établissements visés à l'article 4 de la loi du 28 janvier 1903.) — Aux sucres introduits dans mon établissement, dans le cas où ces droits deviendraient exigibles: le règlement en sera effectué en numéraire.

Et moi (1) .....,
demeurant à (2) .....,
également soussigné, après avoir pris connaissance de la soumission ci-dessus, je déclare me rendre solidaire (3) ..... engagements qu'elle contient.

A , le 19 .

(1) Nom et profession.

(2) Domicile.

(3) Des deux engagements, *ou* du premier des deux engagements, *ou* du second des deux engagements.

BIBLIOGRAPHIE

I. — Documentation fiscale.

Allix et Lecercle. — Les contributions indirectes, 3e éd., 1930.

Blondeau (R.). — Les sûretés réelles du Trésor. Thèse Paris, 1930.

Carles (J.) et Robas (H.). — Manuel de comptabilité.

Grampeix. — Manuel pratique de comptabilité des contributions indirectes, 2e éd., 1934.

Hourcade (L.). — Manuel encyclopédique des contributions indirectes et des octrois, 7e éd.

Laguerre. — Guide théorique et pratique de comptabilité. Paris, 1927.

Lefebvre. — Documentation pratique sur les impôts indirects.

Sébastien. — Traité du privilège de l'Administration des contributions indirectes, éd. 1900.

Trescaze. — Cours de comptabilité, 3e éd.

— Dictionnaire général des contributions indirectes, 5e éd., 1905.

Circulaires administratives. Notes de service. Lettres autographiées. Lettres communes. Correspondances administratives.

Chroniques du *Journal des contributions indirectes* (librairie Oudin à Poitiers).

Jurisprudence : *Dalloz, Sirey. Bulletin des contributions indirectes, Journal des contributions indirectes.*

II. — Documentation civile.

Aubry et Rau.

Baudry-Lacantinerie et Wahl. — Des contrats aléatoires.

Bonnecase. — Précis de droit civil, 1re éd., 1934.

Colin et Capitant. — Cours élémentaire de droit civil français, t. II.

Guillouard. — Le cautionnement.

Planiol et Ripert. — Traité pratique de droit civil français, t. IX, éd. 1932.

Pothier. — Traité des obligations.

Troplong. — Du cautionnement. Paris, 1836.

TABLE DES MATIÈRES

Pages

INTRODUCTION 5

PREMIERE PARTIE

SOURCE ET UTILITE DU CAUTIONNEMENT

Le crédit des droits 11

CHAPITRE I. — **Principe de l'exigibilité de l'impôt indirect à la production et ses exceptions** 12

CHAPITRE II. — **Etude des divers cas de crédit** 15

Section I. — Crédit d'exigibilité de l'impôt 15

Section II. — Crédit de liquidation ou de paiement de l'impôt 21

CHAPITRE III. — **Enumération des diverses garanties prises par le Trésor à l'occasion du crédit des droits. Raison d'être et utilité de ce dernier** 30

Section I. — Aperçu des garanties prises par le Trésor en matière de crédit des droits 30

Section II. — Raison d'être et utilité du crédit des droits et, par conséquent, du cautionnement 31

DEUXIEME PARTIE

ETENDUE DU CAUTIONNEMENT

CHAPITRE I. — **L'entrepôt** 36

Section I. — Producteurs ou intermédiaires tenus obligatoirement à la présentation d'une caution 37

Section II. — Redevables soumis au cautionnement en certains cas seulement 41

Section III. — Redevables pouvant être dispensés de cautionnement par l'Administration s'ils offrent une surface suffisante 42

Section IV. — Redevables dispensés de cautionnement 42

CHAPITRE II. — **L'acquit-à-caution** 44

Pages

CHAPITRE III. — **Crédits d'enlèvement** 47

CHAPITRE IV. — **Les obligations cautionnées ou d'admission temporaire** 52

TROISIEME PARTIE

REGLEMENTATION LEGALE ET ADMINISTRATIVE DU CAUTIONNEMENT

CHAPITRE I. — **Acceptation de la caution par l'agent du Trésor.** 58

Section I. — Garanties légales et administratives exigées pour l'acceptation ou le maintien d'une caution 58

Section II. — Appréciation par l'agent du Trésor des garanties ci-dessus étudiées, notamment de la garantie de solvabilité 68

Section III. — Responsabilité pécuniaire des divers agents et principalement du comptable en cas d'insolvabilité d'une caution 79

CHAPITRE II. — **Forme et durée du cautionnement** 86

Section I. — Forme 86

Section II. — Durée 103

CHAPITRE III. — **Effets du cautionnement** 107

Section I. — Rapports de la caution et du créancier, c'est-à-dire de l'Etat 107

Section II. — Rapport du débiteur principal et de la caution. 109

CHAPITRE IV. — **Etude des divers cas d'extinction du cautionnement** 114

Section I. — Engagements généraux pour acquits ou effets de crédit 114

Section II. — Autres engagements, notamment pour crédits d'entrepôt ou d'enlèvement 115

CONCLUSION 127

A. — Douanes 128

B. — Octroi 135

C. — Enregistrement 138

ANNEXES 147

BIBLIOGRAPHIE 157

20.137. — Bordeaux, Imprimerie Centrale Delmas, 6, place Saint-Christoly. — 1937.